
CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 11 de Septiembre de 2024.

RESOLUCIÓN CA N.º 19/2024

VISTO:

El Expte. CM N° 1715/2022 “Marolio SA 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° 799/GCABA/DGR/2022, dictada por la Subdirección General de Técnica Tributaria de 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 la AGIP ha modificado el coeficiente de ingresos determinado por Marolio SA reasignando ingresos derivados de operaciones realizadas con Maxiconsumo SA, Wal-Mart SRL y Jumbo Retail Argentina SA cuya entrega tuvo lugar en la provincia de Buenos Aires.

Que indica que tal como reconoce la fiscalización actuante, Marolio SA realiza ventas mayoristas a Wal-Mart SRL y a Jumbo Retail Argentina SA, mientras que con respecto a Maxiconsumo SA realiza ventas en consignación; dichas empresas poseen depósitos que a su vez funcionan como centros de distribución en la provincia de Buenos Aires, jurisdicción en la que entrega la mercadería vendida o bien consignada.

Hace saber que puso en conocimiento de la AGIP desde el inicio, que una vez entregada la mercadería desconoce la cadena de comercialización posterior, cuánto tiempo permanece en los centros de distribución y a qué sucursales es destinada; es decir, desconoce el destino final de los productos. Destaca que dicha información tampoco podría ser conocida por la Cía. al momento de la venta ni de la entrega, aun realizando sus mayores esfuerzos, puesto que, tal como informaron los clientes, ni siquiera ellos pueden determinar en esa instancia el destino final que tendrá la mercadería adquirida; en efecto, la mercadería no es comprada con un destino determinado, sino que es distribuida de manera posterior y teniendo en cuenta la necesidad de las sucursales de sus clientes, la cual es –naturalmente– desconocida por Marolio.

Que, así las cosas, dice que la modificación al coeficiente de ingresos practicada por la AGIP resulta improcedente puesto que, el solo hecho de comprobar la existencia de locales comerciales de Maxiconsumo SA, Wal-Mart SRL y Jumbo Retail Argentina SA, resulta insuficiente para determinar cuáles y qué cantidad de mercadería fue destinada a comercialización en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Asimismo, entiende que la exigencia del fisco, amén de resultar de imposible cumplimiento, es además producto de un análisis que para hacerse de manera correcta debería realizarse *ex post* toda vez que resulta imposible determinar al momento de la venta y entrega de la mercadería el destino final de la misma. En tal sentido, observa que a partir de lo expuesto por la AGIP ni siquiera la fiscalización actuante ha podido determinar con certeza el destino final de las mercaderías, no ha podido determinar de forma precisa la cantidad o detalle de los productos que tuvieron como destino final una sucursal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; en efecto, la propia AGIP señala que el número al que arribó se obtuvo en función del número de sucursales a pesar de que, como ella misma menciona, circularizó a Maxiconsumo, Jumbo Retail Argentina y Wal-Mart, aplicando por ello un parámetro basado en la cantidad de sucursales.

Entiende que ese parámetro dista de ser exacto toda vez que asume que todas las sucursales venden la misma cantidad de productos Marolio o bien que todas las sucursales venden productos Marolio en idéntica proporción; en cualquier caso, omite tener en cuenta factores tales como el tamaño de la sucursal, ubicación, público, horarios de atención y un número de parámetros que harían variar sustancialmente el resultado atribuible a Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Asimismo, es evidente, dice, que la fiscalización tiene en cuenta que los productos comercializados están dirigidos a un determinado sector de consumidores que no se encuentra distribuido de manera uniforme en el país; es decir, es incorrecto sostener que el porcentaje de productos atribuidos a cada sucursal es idéntico; en efecto, no puede debatirse que los consumidores que acuden a las sucursales de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tienen distintas preferencias respecto de aquellos que acuden a las sucursales de La Rioja, Río Negro, Chaco o Córdoba, puesto que cada mercado ofrece particularidades conocidas por los clientes de Marolio; es decir, Wal-Mart, Jumbo y Maxiconsumo; en función de esas características del mercado, es que se distribuyen los productos priorizando las preferencias de los consumidores.

Que cita precedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral y dice que de ellos se colige que si el vendedor desconoce el destino final de los bienes, es correcto atribuir los ingresos provenientes de esas operaciones a la jurisdicción en donde fueron entregados los mismos, si este fuera el último domicilio conocido.

Nada de lo expuesto, añade, varía por la "*relación comercial permanente y fluida*" que la fiscalización actuante señala respecto de Marolio con Jumbo Retail Argentina SA y Walmart SRL toda vez que, incluso, reconociendo el vínculo comercial de Marolio con sus principales clientes, ello no le permite conocer el destino final de las mercaderías.

Que, en función de lo expuesto, advierte la improcedencia del ajuste practicado por la Administración Fiscal, toda vez que la atribución de ingresos realizada por Marolio SA resulta de una razonable interpretación del derecho aplicable y guarda conformidad con los parámetros establecidos por la Comisión Arbitral.

Que aporta y ofrece documental en poder de terceros y ofrece prueba informativa y pericial contable. Señala que en oportunidad de interponer descargo contra la vista de las actuaciones Marolio SA ha manifestado su intención de aplicar el Protocolo Adicional (art. 1º, RGCA 3/2007).

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires señala que de la presentación efectuada por la contribuyente surge que la cuestión controvertida en el presente caso está centrada exclusivamente en el ajuste del coeficiente de ingresos, debido a la reasignación que realizó el fisco de los ingresos que obtiene Marolio SA derivados de las operaciones por venta de bienes con los clientes Maxiconsumo SA, Wal-Mart SRL y Jumbo Retail Argentina SA que fueron asignadas por la firma al lugar de entrega en provincia de Buenos Aires.

Que indica, en primer lugar, que al momento de la asignación de ingresos en el caso de venta de mercaderías, se debe tomar en consideración como factor determinante para la atribución de los ingresos, el destino final del bien conforme la jurisdicción de la cual provienen los ingresos, atendiendo siempre al principio de realidad económica.

Que refiere que a fin de determinar la realidad de los hechos, la fiscalización realizó un muestreo de ventas mensuales por importes superiores a determinado monto, constatando de las facturas de venta, el domicilio del cliente, el lugar de entrega de las mercaderías y si dichos clientes contaban con sucursales en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; del muestreo realizado surgió que los principales clientes son Maxiconsumo SA, Wal-Mart SRL y Jumbo Retail Argentina SA, los cuales tienen la totalidad de las ventas asignadas a provincia de Buenos Aires, pero cuentan con sucursales en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Ante dicha situación, indica que se procedió a intimar a la firma contribuyente que informe qué porcentaje de las ventas efectuadas a los clientes mencionados precedentemente fueron vendidas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Dice que la recurrente manifestó su imposibilidad de calcular el mismo, por lo cual la fiscalización procedió a circularizar a las tres empresas antes citadas, con el objeto de que manifiesten qué porcentaje de las compras efectuadas a Marolio SA fueron vendidas en sucursales de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, solo aportando información la firma Maxiconsumo SA (orden 74). Asimismo, apunta que la recurrente informó en carácter de declaración jurada que realiza ventas mayoristas a Wal-Mart y a Jumbo, mientras que a Maxiconsumo le efectúa ventas en consignación (orden 71).

En virtud de ello, señala que la fiscalización procedió a determinar nuevos coeficientes de ingresos, asignándole al fisco de Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los siguientes montos: a) ventas atribuidas por el contribuyente; b) ventas informadas por Maxiconsumo en sucursal de Ciudad Autónoma de Buenos Aires y c) ventas efectuadas por Wal-Mart y Jumbo, asignando a dicha jurisdicción un importe en función al porcentaje de sucursales que estas empresas tienen en Ciudad Autónoma de Buenos Aires respecto del total país; la cantidad de sucursales surge de la circularizaciones efectuadas a dichas empresas (orden 65/67).

Destaca que del análisis de los distintos elementos aportados por la empresa durante el transcurso de la fiscalización, como así también la respuesta a las circularizaciones, ha quedado demostrado, sin lugar a dudas, que una porción de la mercadería vendida por Marolio SA tuvo como destino la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; y, por lo expuesto, entiende que debe considerarse a los efectos de la asignación de los ingresos el lugar de destino final de los bienes donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquél.

Que, en ese sentido, dice que si bien la empresa alega desconocer el destino de los bienes comercializados, surge sin dudas que posee una relación comercial permanente y fluida con los clientes mencionados en los párrafos precedentes, teniendo por lo tanto certeza del lugar geográfico de donde provienen los ingresos derivados de las ventas que realizan en los locales de sus clientes (sucursales). En consecuencia, considera que los ingresos deben atribuirse a las jurisdicciones donde poseen locales de venta los mencionados clientes y no al lugar de entrega de las mercaderías.

Observa que la resolución recurrida proviene de un procedimiento basado en información recolectada durante el transcurso del mismo, mientras que los argumentos vertidos por Marolio SA en su presentación carecen de sustento, toda vez que no existe en el ámbito del Convenio Multilateral una norma que disponga que los ingresos provienen del lugar de la entrega de las mercaderías siendo, en este caso, los centros de distribución meros lugares de tránsito; conforme a los datos obtenidos en cuanto a la forma que se desarrollan las operaciones de venta, la fiscalización actuante pudo confirmar que la recurrente mantiene con sus clientes una relación continua, fluida y periódica por lo que conoce perfectamente cuál es el destino de la mercadería que vende; incluso dicha relación permanente y fluida es reconocida por la propia firma en la presentación realizada ante la Comisión Arbitral.

Cita precedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que avalarían su proceder.

Que, asimismo, recalca que la recurrente no acompañó prueba documental de respaldo que resultara relevante en oportunidad de formular su descargo en el procedimiento determinativo (ni en esta instancia de Comisión Arbitral), tendiente a desvirtuar las conclusiones de la inspección actuante respecto de la conformación del coeficiente unificado.

Que, en virtud de lo expuesto, entiende que no cabe otra opción que considerar correcto el recálculo del coeficiente de ingresos efectuado por la inspección actuante, respecto de aquellos clientes que la contribuyente no asignó monto alguno para la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, conociendo el lugar del destino final de la mercadería por la existencia de sucursales en esta jurisdicción.

Que, por otro lado, indica que en su planteo ante la Comisión Arbitral, la recurrente sucintamente destaca que en oportunidad de interponer descargo contra la vista de las actuaciones ha manifestado su intención de aplicar el Protocolo Adicional. Entiende que en el presente caso no se dan los requisitos establecidos en la Resolución General N° 3/2007, puesto que no se verifica que en oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral la recurrente haya aportado prueba documental referida a la inducción a error, tal como lo exige expresamente la normativa vigente.

Que en aquello relativo al ofrecimiento de prueba (informativa y pericial contable) efectuado por Marolio SA, entiende que debe ser desestimada por innecesaria y meramente dilatoria ya que tuvo innumerables oportunidades de presentar elementos probatorios en su defensa y no lo hizo.

Que acompaña las actuaciones administrativas.

Que esta Comisión Arbitral observa que en el caso concreto se encuentra en discusión el procedimiento de asignación de ingresos realizado por el fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por las ventas que realizó Marolio a sus clientes Maxiconsumo SA, Wal-Mart SRL y Jumbo Retail Argentina SA.

Que analizada las actuaciones administrativas se observa que el contribuyente manifiesta que no conoce el destino final (Orden 53 y 71), lo cual es ratificado por sus clientes Jumbo Retail Argentina SA –hoy Cencosud SA– (Orden 64) y Wal-Mart Argentina SRL (Orden 67); la inspección, por su parte, no indicó que efectivamente el contribuyente conocía el destino final o podía conocerlo e invoca “la existencia de una relación comercial permanente y fluida”, y si bien ello no es negado por el contribuyente (fs. 11), este indica que *“incluso reconociendo el vínculo comercial de mi representada con sus principales clientes, ello no le permite conocer el destino final de las mercaderías”*.

Cabe destacar, sobre el particular, que la mera acreditación o reconocimiento de la existencia de una relación permanente y fluida, por sí sola, no es suficiente –en todos los casos– para aseverar con un grado de certeza razonable que el contribuyente pueda conocer el destino final de las mercaderías. En efecto, si bien en algunos casos, por las particularidades de la actividad o de los productos, la existencia de una relación permanente y fluida como único elemento puede permitir establecer cuál es el destino final de los bienes vendidos (v. gr. RCA 29/2008, RCA 32/2010 y RCA 22/2011), en otros casos requiere de mayores elementos para establecer o tener por acreditado que el contribuyente conoce cuál es el destino final de los bienes.

Además, otro matiz también a considerar es que, aunque el contribuyente no sepa la proporción que tiene como destino final a cada una de las jurisdicciones, la existencia de una relación permanente y fluida con su cliente le permite saber con mucha seguridad que el destino final no es único.

Es por ello que, en el caso concreto, en primer lugar, se encuentra razonablemente acreditado que el contribuyente no conocía el destino final de los bienes pero tampoco Marolio puede ignorar que la totalidad de los bienes vendidos no tendrán como destino final la provincia de Buenos Aires.

Que, por otro lado, de la lectura de la acción se observa que el contribuyente no se hace cargo ni rebate, el hecho de que el fisco la asignación de ingresos en el caso de Maxiconsumo la hizo en función de la información brindada por esta firma (Orden 74 y Orden 174 pág. 26 y 27), por lo tanto en relación a este punto no existe un agravio concreto, correspondiendo desestimarlos.

Que, sentado lo anterior, es claro que en el caso concreto el fisco (importe en función al porcentaje de sucursales que las empresas señaladas tienen en Ciudad Autónoma de Buenos Aires respecto del total país) y el contribuyente (centro de distribución) utilizaron una presunción a fin de establecer el destino final de los bienes. Al respecto, este organismo desde hace muchos años ha señalado que si bien la estimación de ingresos sobre base presunta es una facultad de la jurisdicción, la Comisión no puede

dejar de opinar sobre la procedencia de su aplicación dado que el cambio de coeficiente repercutirá sobre las demás jurisdicciones adheridas (RCA 47/2008 y RCA 20/2020 más recientemente); por lo tanto, lo primero que corresponde es evaluar si las presunciones o parámetros utilizado por el contribuyente y el fisco resultan razonables o eventualmente establecer otro parámetro que permita aprehender de mejor manera la realidad económica.

Que, en tal sentido, Marolio indica que *“Dichas empresas poseen depósitos que a su vez funcionan como centros de distribución en la Provincia de Buenos Aires, jurisdicción en la que mi representada entrega la mercadería vendida o bien consignada”*; al respecto, cabe señalar que si se trataran de depósitos para abastecer una sucursal o eventualmente un centro de distribución local –para distribuir bienes únicamente dentro de una jurisdicción– dicho criterio podría tener razonabilidad dado que permitiría establecer que la mercadería ha tenido como destino final una jurisdicción determinada.

Ahora bien, en el caso se trata de centros de distribución nacionales o multi-jurisdiccionales siendo ello un hecho conocido por la accionante; por lo tanto, tomar dicho lugar como destino final sin dudas es irrazonable y completamente alejado de la realidad económica (art. 27 del CM); por ello, si se considera que las ventas a Wal-Mart Argentina SA tienen como destino final un centro de distribución, se estaría distorsionando notablemente la realidad económica, que indica que Wal-Mart Argentina SA lleva a cabo su actividad principal en diversas jurisdicciones.

Aun si se estuviera bajo la regulación de la RG CA N° 14/2017 (ni Marolio ni el fisco la han invocado) no debe interpretarse la misma de una forma que distorsione la realidad; en consecuencia, asignar el destino de los bienes a un depósito o centro de distribución nacional o multi-jurisdiccional, tal como lo realizó Marolio, en el cual siquiera el adquirente desarrolla su actividad, resultaría un claro apartamiento de la realidad económica.

Que, por su parte, el fisco indicó que las ventas efectuadas por Wal-Mart y Jumbo fueron asignadas en función al porcentaje de sucursales que estas empresas tienen en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires respecto del total país. Corresponde, entonces, observar las respuestas a los requerimientos realizadas por Wal-Mart y Jumbo:

-Cencosud SA –absorbente de Jumbo Retail Argentina SA– se limita a brindar la siguiente información (Orden 64): *La cantidad de sucursales de Jumbo Retail Argentina SA en todo el país es de 284, en CABA, particularmente, 57.*

-Wal Mart Argentina SRL informa (Orden 67): *Con relación al detalle solicitado de porcentaje de compras destinadas a comercialización en sucursales en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, comunicamos que dada la naturaleza de nuestra actividad y al manejar importantes volúmenes de información no es posible parametrizar el sistema con tanto grado de detalle.*

A junio 2015, contábamos con 108 tiendas en todo el país, de las cuales las siguientes se encuentran situadas en el ejido de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires:

Adicionalmente, indicamos la cantidad de cajas "promedio" que posee cada formato:

Chango Express: 2

Mi Changomás: 8

Supercenter: 30

Supermercado: 6

Cabe observar que la información aportada por Wal-Mart Argentina, constituye un dato que no es menor, dado que demuestra que el indicio utilizado (sucursal) por sí solo –en este caso– posee tan sólo una débil conexión lógica con el hecho presumido. Puede concluirse, entonces, que las sucursales constituyen un indicio contingente, el cual en soledad no permite asegurar que la conclusión derivada de ese indicio arrojará un resultado cercano a la realidad; en consecuencia, el indicio “sucursales” utilizado en soledad sin otros indicios que lo complementen, en el caso concreto no resulta razonable a fin de acercarse a la realidad.

Que, sentado lo antedicho, cabe recordar 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 (RCA 29/2023).

Asimismo, es necesario reiterar que en el caso particular, ni el fisco ni el contribuyente han invocado la RG CA 14/2017, y tampoco existen elementos que permitan concluir que se esté frente a un caso que encuadre en el último párrafo del artículo 1° del CM; sin embargo, los parámetros que surgen de dicha resolución general informan y suministran algunas pautas tendientes a establecer el destino final, con el mayor grado de aproximación a la realidad económica.

Que, entonces, dado que los clientes de Marolio SA tienen actividad interjurisdiccional con varias sucursales (Wal-Mart y Jumbo), no existen dudas de que el destino final de los bienes no es unívoco y debe buscarse un parámetro razonable a fin de estimar de la forma más cercana posible a la realidad económica cuál ha sido el destino final de los bienes.

Ante esta situación, cabe invocar el precedente de la Comisión Plenaria recaído en el Expte. CM N° 1648/2020 “Whirlpool Argentina SRL c/ provincia de Buenos Aires”-RCP 15/2023 y atribuir, en el caso, los ingresos conforme lo establecido en el apartado 2 del inciso a) del art. 1° de la Resolución General N° 14/2017; esto es: “Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente”, por lo que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires deberá ajustar su pretensión y, para ello, deberá practicar una reliquidación del ajuste de ingresos, teniendo en consideración para dicha asignación los coeficientes declarados por los clientes a los efectos de proporcionar el destino final de los bienes. Dicha reliquidación deberá efectuarse respecto de las firmas Wal Mart y Jumbo.

Que, finalmente, en cuanto a la prueba informativa ofrecida por la accionante, se considera que la misma no aportará ningún elemento nuevo a la resolución del caso y la pericial ofrecida carece de contenido concreto.

Que en cuanto a la aplicación del Protocolo Adicional, la accionante se limita a mencionarlo sin acreditar los extremos para su procedencia, de acuerdo con las disposiciones de la RG CA 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 Arbitral realizada el 14 de agosto de 2024.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1°.- No hacer lugar a la acción interpuesta por Marolio SA contra la Resolución N° 799/DGR/2022 dictada por la Subdirección General de Técnica Tributaria de la Dirección General de Rentas dependiente de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2°.- Ordenar al fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que reliquide el expediente de acuerdo a lo expuesto en los considerandos de la presente.

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



SECRETARIO

PRESIDENTE