CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 9 de octubre de 2024.

RESOLUCIÓN CA N.° 23/2024

VISTO:

El Expte. CM N° 1680/2021"Whirlpool Argentina SRL c/ provincia 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° 3497/2021, dictada por la Jefa de Relatoría del Departamento de Relatoría de la ARBA; 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 el fisco provincial reimputó los ingresos tomados para la liquidación del régimen general del Convenio Multilateral, art. 2º, en función del domicilio del depósito o centro de distribución del cliente –es decir en virtud del criterio del lugar de entrega– por considerar al mismo "*lugar de destino final de los bienes*"; en realidad, lo que el fisco está considerando como destino final es la entrega en los centros de distribución, sabiendo, que el destino final de los bienes es el lugar de consumo y no el de entrega en los grandes centros de distribución.

Estos centros, dice, se encuentran situados la mayor parte de las veces en la provincia de Buenos Aires y de allí parten hacia las distintas regiones del país donde finalmente los productos son comercializados: sucede con clientes del volumen de Cencosud SA, Cetrogar SA, Coppel SA, Blaisten SA, Jumbo Retail Argentina, Maransi SA, sólo por nombrar a los más grandes; bajo esta postura, el fisco se termina apropiando de ingresos que no corresponden a ventas de la provincia de Buenos Aires, sino que sólo pasan transitoriamente por su territorio.

La cuestión, indica, consiste en definir, entonces, el "lugar" donde se originan los ingresos derivados de la actividad y WASRL ha tomado históricamente el criterio predominante en la doctrina y en los precedentes de la CA y CP; es decir, se recurrió a la noción de devengamiento, que sirve así tanto para la imputación temporal del ingreso como para establecer su atribución a la jurisdicción. Bajo esta concepción, añade, y en línea con la evolución de la doctrina de la CA y CP, el criterio acorde a la realidad económica es la asignación del ingreso a la jurisdicción donde se produce el consumo del bien o servicio; con este criterio, ha asignado sus ingresos por ventas a la jurisdicción en la que la mercadería fue finamente destinada, más allá de su paso por los centros de distribución.

Sostiene que la mera entrega de la mercadería o bien su retiro, desde la planta de WASRL, cuando, por ejemplo, es luego transportada por el cliente o un flete hacia otro destino donde se vende, no es un criterio válido para la asignación de coeficiente, este criterio fiscal desvirtúa el Convenio porque, en definitiva, asigna los ingresos conforme

el lugar de ubicación del vendedor (depósito de Whirlpool) y no a la jurisdicción de donde el ingreso proviene.

Que indica que la Comisión Arbitral, mediante la Resolución Nº 6/2019 en el marco del expediente Nº 1641/2017 presentado por WASRL contra la provincia de Buenos Aires, resolvió el caso concreto bajo las siguientes premisas: (i) que toma importancia el lugar de destino final de las ventas de mercadería, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas (ii) siguiendo con este criterio, la Comisión entendió que la ARBA debía readecuar su determinación atribuyendo los ingresos provenientes de las ventas de WASRL a las jurisdicciones de destino de los bienes que comercializa, en tanto la firma tenga conocimiento de ello. Entiende que esta resolución se encuentra en línea con las anteriores, CA Nº 4/2018, CP Nº 24/2018, CP Nº 2/2016, todas en el marco de la discusión entre WASRL y la provincia de Buenos Aires, acerca del tema en debate. Remarca que la Comisión Plenaria, a través de la Resolución Nº 23/2019, procedió a ratificar la Resolución de Comisión Arbitral Nº 6/2019, en el marco del expediente Nº 1641 /2017.

Que señala que WASRL circularizó entre sus clientes un pedido de información que determinó que el destino final de la mercadería no se correspondía con la provincia de Buenos Aires: indica que de las contestaciones agregadas al expediente administrativo se puede advertir que:

-En el caso de Maransi SA, el representante de WASRL visitaba las oficinas comerciales mensualmente; estas oficinas si bien se encuentran en la provincia de Buenos Aires, sólo el 70% de las ventas realizadas por este cliente se realizaron en dicha jurisdicción, no así el 100% como pretende ARBA.

-Para Jumbo Retail Argentina, los representantes de WASRL visitaban las oficinas comerciales de manera quincenal; con dichos representantes discutían los términos de la operatoria comercial. En el caso de Jumbo, solo el 60% de las ventas fueron realizadas en la provincia de Buenos Aires, por el período fiscal 2014.

-En el caso de Kleavz SRL, que durante el período 2014 era visitado mensualmente por un representante de WASRL y sólo el 35,63% de sus ventas fueron realizadas en territorio de la provincia de Buenos Aires.

Como puede verse, indica, WASRL mantiene con sus clientes una relación continua, fluida y periódica a través de las visitas de los vendedores, de donde se sigue que, conforme el criterio de la CA, WASRL conoce perfectamente cuál es el destino de la mercadería que vende y en virtud de este conocimiento realiza la asignación de los ingresos.

Que, en subsidio, plantea que sólo puede asignarse el ingreso a la jurisdicción en donde se entregue la mercadería en la medida que haya una real vinculación entre éste y la actividad económica a fin de darle relevancia para atribuir ingresos; en particular, se requiere atender al destino final de la mercadería (que es donde se realiza la venta al consumidor final por parte de estos clientes de WASRL) y no optar mecánicamente por el lugar en donde la mercadería se transfiere si es un simple lugar de paso o depósito.

Que en tanto los ingresos reasignados, fueron atribuidos a las jurisdicciones de CABA y Chaco, solicita se citen a dichas jurisdicciones a fin de contestar lo que a derecho

corresponda; ello así en tanto, de prosperar el reclamo fiscal, WASRL deberá reajustar el coeficiente y los fiscos de las mencionadas jurisdicciones serán afectados.

Que acompaña documental. Deja planteado el caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires señala que, con relación al ajuste practicado en el coeficiente de ingresos, el presente caso concreto debe ser resuelto en concordancia con los abundantes antecedentes que el contribuyente Whirlpool Argentina SRL tiene con esta jurisdicción: Expediente Nº 1295/14, Resolución CA Nº 11/18, ratificada por Resolución CP Nº 24/18; Expediente Nº 1125/13, Resolución CA Nº 25/15; ratificada por Resolución CP Nº 2/16; Expediente 1461/17, Resolución CA Nº 6/19; ello es así puesto que, no obstante lo resuelto una y otra vez por los organismos del Convenio Multilateral, el contribuyente pretende confundir y/o incurrir en contradicciones a quien tiene que dictaminar y quienes tienen que, en definitiva, resolver, alegando que los organismos de aplicación del CM le han dado la razón a la firma y que es ARBA quien incumple, cuando surge palmario de la lectura de las resoluciones citadas que ello no es así; es Whirlpool Argentina SRL quien sigue sin acatar las decisiones de los organismos especializados en la materia.

Que, respecto del presente caso concreto, indica que la fiscalización procedió a reimputar los ingresos provenientes de las operaciones de ventas efectuadas con los clientes que fueran objeto de análisis aplicando el criterio de atribuirlos al domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquel, habiéndose contemplado el orden de prelación establecido en la Resolución General CA Nº 14/17.

Que sostiene que la atribución de los ingresos provenientes del desarrollo de la actividad de Venta Mayorista y Minorista utilizada por Whirlpool Argentina SRL para el armado del coeficiente unificado –lugar de concertación, domicilio fiscal de los clientes, lugar de consumo más allá de pretender “enmascarar a tales conceptos” bajo “destino final”– no es aceptable ni concuerda con la posición sostenida por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral desde hace ya muchos años. Afirma enfáticamente que el criterio correcto en el caso es el lugar de destino final de las mercaderías, criterio utilizado por ARBA para efectuar el ajuste, y destaca la concordancia del proceder de la jurisdicción con las diversas resoluciones (que cita) emitidas por los citados organismos

Que indica que la inspección procedió a efectuar una confrontación del papel de trabajo elaborado a partir del detalle de operaciones brindado por la firma con las facturas y remitos de los que surge claramente el destino final de las mercaderías y es a ese domicilio identificado como destino final en los remitos el lugar considerado por la fiscalización para reasignar los ingresos de la firma; con ello, se determinó la jurisdicción de destino final correspondiente a las operaciones efectuadas con los clientes que fueran objeto del presente análisis, verificándose operaciones en las que la jurisdicción de destino final de los bienes comercializados resulta ser Buenos Aires; en conclusión, la fiscalización procedió a atribuir a dicha provincia los ingresos generados por las operaciones en las cuales se encuentra probado que el destino final de las mercaderías resulta ser la provincia de Buenos Aires; consecuentemente, en aquellos supuestos en los

que surge de los remitos que el destino final de las mercaderías –en los términos de la Resolución General CA Nº 14/2017– se realizó en extraña jurisdicción, los ingresos fueron asignados a la misma.

Que, concluye, que la provincia de Buenos Aires actuó conforme los criterios emanados de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, no así Whirlpool Argentina SRL; esto así puesto que: Whirlpool Argentina SRL atribuye los ingresos de acuerdo al lugar de concertación de las operaciones, aun cuando se cuide de no nombrarlo así, afirmando a lo largo de la fiscalización y en su escrito, que este es el criterio de asignación válido; el lugar al que la fiscalización atribuyó los ingresos, lo fue a partir de la información brindada por la propia firma; no se corresponde con un mero lugar de paso como sostiene el contribuyente; por el contrario, se corresponde con un domicilio perteneciente al comprador adquirente de los bienes (Res. CA 7/17 y RG 14/17); no se corresponde con el lugar de ubicación del vendedor (depósito de Whirlpool) como afirma el contribuyente, sino constituye un domicilio perteneciente al cliente y coincide con el destino final de los bienes (Res. CA 43/15) conocido por Whirlpool Argentina SRL al momento de producirse la venta (Res. CA 54/2014, Res. CA 7/17, Res. CA 58/16, Res. CA 1/17, Res. CA Nº 4/17) y surge de documentación fehaciente emitida por la firma como son los remitos (Res. CA 22/11, Res. CA 48/14, Res. CA 17/15); si se encontrare probado en las actuaciones que las ventas se han concretado a través de viajantes de comercio/corredores etc., la jurisdicción a la que corresponde el ingreso es aquella en la cual actúa el referido vendedor, en los términos ya resueltos por la Comisión Arbitral para esta misma empresa: Whirlpool Argentina SA c/ Pcia . de Santa Fe, Res. CA Nº 17/2020.

Que esta Comisión Arbitral observa que la divergencia central que se plantea en el presente caso concreto está relacionada con la atribución de ingresos por determinadas operaciones de venta que la accionante ha realizado con sus clientes.

El contribuyente, en su presentación, ha consignado que: *"…mantiene con sus clientes una relación continua, fluida y periódica a través de las visitas de los vendedores, de donde se sigue que, conforme el criterio de la CA, WASRL conoce perfectamente cuál es el destino de la mercadería que vende y en virtud de este conocimiento realiza la asignación de los ingresos"*; y, además, ha consignado en el escrito de contestación a la vista previa conferida –fs. 1247– que *"Las ventas las realiza personal en relación de dependencias de la Compañía y las concierta en el domicilio del cliente en forma presencial*"; es decir, que las operaciones cuestionadas habrían tenido su origen mediante la visita de vendedores, lo que se ha denominado como presenciales.

Al respecto, la jurisdicción, en uno de los considerandos de la resolución determinativa, expresa: "*Que para el ajuste efectuado, la fiscalización consideró lo expresamente resuelto por la RG14/2017 para el caso de "venta de bienes", es decir, atribuir los ingresos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquel, habiéndose contemplado el orden de prelación indicado en la norma.*

Queda claro que es el propio contribuyente quien reconoce la imposibilidad de determinar a qué sucursal el cliente destina los bienes adquiridos en cada una de las ventas, por lo que toma importancia el orden de prelación que menciona la RG 14/2017 y en consecuencia el destino final para el caso de las grandes cadenas comerciales

resulta ser el "Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes".

Del contenido de lo antes expuesto, no se desprende con claridad porque la jurisdicción ha aplicado las disposiciones de la Resolución General Nº 14/2017, es decir, que haya comprobado fehacientemente que las operaciones hayan sido realizadas de acuerdo con las previsiones del último párrafo del artículo 1º del Convenio Multilateral, o sea, que las mismas se hayan formalizados en lo que se ha denominado "entre ausentes".

Que es de destacar que, al margen de cuál ha sido la modalidad en que se efectuaron las operaciones de venta –entre presentes o entre ausentes–, la atribución de los ingresos debe ser a la jurisdicción donde tienen destino final las mercaderías vendidas; lo importante es de donde provienen los ingresos, tal como lo han resuelto, en reiterados casos, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, interpretando de esa forma lo dispuesto por el artículo 2°, inciso b), de dicho Acuerdo.

Que la jurisdicción expresa, asimismo, que a los fines de la atribución de los ingresos ha respetado el concepto de que la misma debe responder al lugar de "destino final" de las mercaderías comercializadas, entendiendo que las destinadas a los "centros de distribución" de los clientes también están incluidas en este concepto, ante la imposibilidad de conocer con certeza cuál ha sido su destino final, aplicando para ello la RG 14/2017.

Que es de hacer notar que no se observa en las actuaciones, de manera concreta, la forma de comercialización del contribuyente que habilite, en forma excluyente, la aplicación de las disposiciones de la antes mencionada Resolución General Nº 14/2017, en especial de las presunciones allí detalladas, tal como lo ha hecho la provincia de Buenos Aires para efectuar el ajuste del coeficiente de ingresos.

Que, considerando ello, los ingresos derivados de las operaciones que han sido efectuadas de manera presencial, como se desprende de las manifestaciones de la firma y de lo informado por varios de sus clientes, deben ser atribuidos conforme las previsiones del artículo 2º, primera parte del inciso a), del Convenio Multilateral, cuando establece que: *"...en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencia u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia".*

De dicha norma se infiere que lo que hay que definir es "de donde provienen los ingresos", que no es otro que el del destino final de los bienes, tal como se ha consignado en párrafos precedentes, sin que sea necesario recurrir a la RG 14/2017, en lo que refiere a las presunciones allí contenidas, la que está dirigida a definir que se considera por "domicilio del adquirente" cuando se tratan de operaciones contempladas en el último párrafo del art. 1º del CM.

Que la entrega de las mercaderías en un "centro de distribución", situación conocida por la jurisdicción determinante, no puede significar que ese es el "destino final" de las mismas, puesto que está sobreentendido que de allí se remitirán a los lugares que,

en definitiva, tendrán ese destino, por lo cual el fisco deberá determinar cuál ha sido, en definitiva, el destino final de las mismas.

Cuando no fuera posible tener la certeza del mismo, la jurisdicción debe tratar de determinar, mediante todos los medios a su alcance, con la documentación y/o información que así lo permita, cual ha sido el destino final de los bienes comercializados, tomando en consideración todos los elementos que conduzcan, lo más adecuadamente posible, a la realidad de los hechos ocurridos, teniendo presente que, cuando se trata de este tipo de operaciones, la RG 14/2017 no es vinculante para su aplicación obligatoria, pudiendo, en su caso, y cuando las circunstancias así lo requiera, recurrir a alguna de sus definiciones respecto al lugar de destino final, fundamentando tal decisión.

Que en el caso de que existieran operaciones comprendidas en el último párrafo del artículo 1º del Convenio Multilateral, y por lo mismo, resultare de aplicación lo dispuesto por la RG 14/2017, es de hacer notar que la Comisión Plenaria dispuso, mediante Resolución Nº 15/2023, recaída en el Expediente Nº 1648/2020 "Whirlpool Argentina SRL c/provincia de Buenos Aires", que la atribución de ingresos para esta modalidad de comercialización debe ser el apartado 2 del inciso a) del artículo 1°de la misma; esto es, *"Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente"* , por lo que tratándose de similar situación, lo allí resuelto se extiende a la aplicación en las presentes actuaciones.

Que conforme a lo expuesto, la provincia de Buenos Aires deberá ajustar su pretensión y practicar una reliquidación del ajuste de la atribución de los ingresos teniendo en cuenta las consideraciones antes expuestas. En caso que no pudiera contar con elementos ciertos para tal cometido y sea necesario recurrir a un sistema de presunciones, deberá explicitar la metodología empleada para tal fin.

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 11 de septiembre de 2024.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar a la acción interpuesta por Whirlpool Argentina SRL contra la Resolución N° 3497/2021 dictada por la Jefa de Relatoría del Departamento de Relatoría de la ARBA, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2°.- Ordenar al fisco de la provincia de Buenos Aires que efectúe una reliquidación del ajuste practicado de conformidad a lo expuesto en los considerandos de la presente.

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

Firmado digitalmente por BIALE Fernando Mauricio

SECRETARIO **PRESIDENTE**

Firmado por Luis María CAPELLANO