

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

RESOLUCIÓN CA N.º 27/2024

VISTO:

El Expte. CM N° 1755/2023 “Bavosi SA 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 Disposición Delegada N° 2207/2023 dictada por la Jefa del Departamento de Relatoría I 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 de la provincia de Buenos Aires hace la determinación impugnada, aplicando para la actividad principal, el régimen general del Convenio Multilateral, encuadre que coincide con el dado por la empresa (art. 2° CM) pero hace una modificación del “coeficiente único”, con una mayor atribución de “ingresos” y “gastos” a esa jurisdicción.

Que indica que desarrolla actividad comercial, consistente en la distribución de productos alimenticios; a tal efecto, el movimiento se registra, por lo general, con clientes fijos de larga vinculación comercial; el contacto es por ende permanente, por medio telefónico e internet; sin embargo, como tienen sus establecimientos en puntos distantes del territorio nacional, son visitados periódicamente por viajantes y agentes de venta de la empresa, radicados en la misma zona (la nómina y sus jurisdicciones fueron agregadas a las actuaciones administrativas en oportunidad de la fiscalización).

Que respecto de la atribución de ingresos, señala que en el acto que impugna, ARBA reconoce que es criterio de la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria atribuir los ingresos al lugar de destino de la mercadería vendida; sin embargo, emplea en forma simultánea y en realidad casi excluyente, el “lugar de entrega de la mercadería”, si la misma se efectúa en la provincia de Buenos Aires. Obviamente, dice, siendo esta jurisdicción el lugar del principal establecimiento de la firma, la mayoría de las entregas se realizan a transportistas cuyo depósito está en esa jurisdicción, aunque, su destino es muchas veces otra provincia.

Que, a raíz de una actuación anterior, en la que se discutió el mismo tema, puntualiza que comenzó a utilizar el criterio establecido en dicha actuación; en esa oportunidad, tanto la Comisión Arbitral (Resolución N° 1/2017) como la Comisión Plenaria (Resolución N° 20/2017), resolvieron que debían atribuirse los ingresos a la jurisdicción que los origina, considerando al efecto, el lugar de destino de la mercadería, siempre que el vendedor conozca dicho destino.

Agrega que dado que la gran mayoría de las ventas se efectúan a clientes fijos, que tienen una vinculación comercial casi permanente, Bavosi SA siempre conoce el lugar de destino de la mercadería; la empresa ha constituido una vasta red de agentes, precisamente para visitar frecuentemente a sus clientes, asignando al efecto zonas de atención; y si se trata de un cliente nuevo, debe proporcionar el lugar al cual hay que remitir la mercadería, toda vez que, de otra manera, no se podrían hacer los envíos. Cita en apoyo de su posición la Resolución General Interpretativa N° 14/2017.

Que respecto el régimen de la mera compra, dice que se presenta un problema práctico, que se origina por un error formal, que no debiera tener relevancia económica en el caso; la empresa al liquidar el impuesto, en lugar de separar la materia imponible dentro del total de ingresos declarados por Convenio Multilateral (CM 03 y CM 05), excluye los ingresos que correspondían al régimen especial, y los tributa por separado, como si se tratara de un contribuyente local de la provincia de Salta.

Entiende que tal defecto, no puede cambiar los resultados reales de la tributación; ello, porque ya sea con la mecánica del Convenio Multilateral o en forma directa (como se ha hecho), la provincia de Salta debe recibir la suma que corresponde de acuerdo a su materia imponible y tratamiento fiscal aplicable.

Indica que la provincia de Buenos Aires desecha la aplicación del régimen especial citado, sosteniendo que no es aplicable porque la provincia de Salta grava al productor agropecuario y, por otra parte, que la materia prima ha recibido un proceso industrial antes de sacarla de dicha jurisdicción. Alega que los regímenes especiales del art. 13 CM están en protección de las jurisdicciones productoras, para que no pierdan materia impositiva, cuando los productos son extraídos para comercializar o industrializar en otra provincia. Cree que el cumplimiento de dicha finalidad, también debe extenderse a las materias primas que reciben en origen un tratamiento básico de conservación, más cuando dicho tratamiento –como en el caso– está a cargo de terceros e integrados a un proceso industrial que culminará fuera de la jurisdicción productora.

Que respecto de la atribución de gastos, expone lo siguiente:

a) Transportes y fletes: La cuestión traída es el traslado de mercadería importada desde el puerto en la cual es introducida (Ciudad Autónoma de Buenos Aires); la empresa considera que dicho ítem es “no computable” a los efectos del CM por cuanto integra el “costo de la mercadería” importada; por el contrario, ARBA lo considera “computable”, por oposición a la definición de “no computable” que realiza el art. 3°, inc. a), del CM; de dicho texto, colige ARBA, que los gastos de importación para ser excluidos (no computables), deben incorporarse en forma física al producto. Al respecto, señala que los bienes que importa Bavosi SA no son por su naturaleza “materia prima”, ya que no es utilizada como componente de un proceso industrial; es “mercadería de reventa”, esto es, productos que se destinan a la comercialización (actividad principal de la empresa); es lógico que para considerar “materia prima” a un bien cualquiera, la norma exija, si es un bien accesorio, su incorporación física; la hipótesis es de dos elementos materiales, cuyo destino es ser sometido a un proceso de transformación industrial, que realiza el contribuyente; pero no tiene sentido exigir “incorporación física” si es mercadería de reventa, o sea para comercializar en el mismo estado; máxime si se trata de “servicios prestados a la mercadería” dentro del puerto; lo que allí debe primar es la consideración a si ese “gasto” es o no parte de la actividad del contribuyente. Otra interpretación, añade,

descuidaría la cuestión principal, que es si dicho gasto tiene o no vinculación con la actividad del contribuyente; es evidente que la realización del transporte (por cuenta propia) o la contratación de fletes (actividad de terceros), no integra la actividad de Bavosi SA; esto ni aún en el amplio sentido de integrar las prestaciones ajenas al desarrollo de la actividad gravada; ello porque la actividad de la empresa, no es la importación de mercadería, sino su comercialización; por lo tanto, es claro que trasladar los productos importados desde el puerto hasta sus depósitos, constituye un "costo de la mercadería"; la exclusión ("no computables") de los gastos de fletes y transportes de mercadería importada, permite indirectamente, atribuir esa materia imponible a las provincias donde realmente el contribuyente desarrolla su actividad gravada, esto es, las del resto del país en la que hace la comercialización de alimentos.

b) Gastos de importación: ARBA considera "arbitraria" la asignación de gastos "relacionados con importación" al lugar donde se introducen al país (Ciudad Autónoma de Buenos Aires por ser la jurisdicción del puerto); en cambio, considera "razonable" la división en partes iguales entre la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ("lugar de recepción y tránsito de los bienes") y el resto para sí misma, porque los bienes también transitan por el conurbano hasta llegar a la empresa (pág. 10 y 11 de la Disposición). Le parece más justo atribuir, como ha hecho la empresa, la totalidad de estos gastos al territorio portuario (Ciudad Autónoma de Buenos Aires), toda vez que se trata de servicios que son prestados dentro del puerto y acceden a la importación; por lo tanto, no hay dudas que son "soportados" en dicha jurisdicción; hay que tener en cuenta, por otra parte, que tales gastos son de muy escasa significación, si se los compara con el volumen total de erogaciones que tiene la empresa y que, por tener allí su establecimiento principal, fueron atribuidos en gran parte a la provincia de Buenos Aires.

Que ofrece prueba documental y pericial contable.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires señala que la ARBA ha realizado un ajuste a la firma de referencia, el que consistió en la modificación del coeficiente unificado, tanto del coeficiente de ingresos como del coeficiente de gastos; el ajuste en el coeficiente de ingresos, se llevó a cabo considerando como criterio de atribución el lugar de entrega de la mercadería que coincidía con el domicilio del transportista para las operaciones con flete a cargo del cliente; asimismo, respecto a los ingresos originados por el concepto denominado por el contribuyente como productos primarios (mera compra), la fiscalización detectó inconsistencias en su tratamiento, no habiéndose podido verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos por el art. 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral; por lo que procedió a su ajuste; en relación al coeficiente de gastos, se constató que el contribuyente consideró como gastos no computables, los "gastos de transporte y fletes", los cuales se ajustaron considerándolos computables, en función de lo dispuesto en el art. 3° del Convenio Multilateral; asimismo, se ajustaron ciertos gastos por haber sido soportados efectivamente en la provincia de Buenos Aires, pero asignados por el contribuyente a otra jurisdicción, como son los "gastos de importación".

Que señala que si bien en relación al coeficiente de ingresos, se advierte que el criterio utilizado por el contribuyente es acorde al que sustentan los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, respecto de las operaciones que la fiscalizada

arguye corresponderían a mera compra de productos primarios que tiene en la provincia de Salta y que encuadrarían en lo previsto por el régimen especial del art. 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral, indica que la firma yerra en su interpretación sobre lo efectuado por la fiscalización.

Así, advierte que la provincia de Buenos Aires, a fin de verificar la liquidación efectuada por la firma en el impuesto, relevó –en primer lugar– los ingresos de las distintas fuentes de ingresos del contribuyente, a saber: declaraciones juradas de ingresos brutos (según papeles de trabajo a fs. 149/150 del Expte. Adm.), Libro IVA Ventas y las declaraciones juradas de IVA (según papeles de trabajo a fs. 151 del Expte. Adm.) y Mayores Contables (según papeles de trabajo a fs. 152 del Expte. Adm.), procediendo luego a confrontar los ingresos que surgen entre las mismas, tal como se plasmó en el Papel de Trabajo de fs. 154 del expediente administrativo.

Apunta que de la confrontación de las distintas fuentes de ingresos descriptas, surgieron diferencias entre todas ellas, siendo uno de los conceptos el que el contribuyente refiere en su presentación como productos primarios (Mera Compra), por ello, la fiscalización, procedió a requerirle que justifique dichas diferencias, acompañando la documentación de respaldo que corresponda.

En dicho marco, refiere que el contribuyente acompañó en soporte magnético un papel de trabajo del armado de la base imponible del impuesto de tratadas –obrante en soporte magnético de fs. 141 del Expte. Adm.–, del cual surge que la firma deduce dichos ingresos, de los ingresos gravados en el impuesto.

Cita el art. 13 del Convenio Multilateral e indica que presenta los siguientes caracteres: a) no importa quién sea el comprador (si industrial, acopiador, mero revendedor, etc.); b) no importa la forma en que se realice la compra (pero obviamente el comprador debe ser contribuyente de la provincia, pues de lo contrario no estaría alcanzado por obligación tributaria alguna); c) debe tratarse de alguno de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros, o frutos del país (es decir producto primario), o sea, no de los alcanzados por el párrafo segundo del art. 13 CM (tabaco, quebracho, algodón, arroz, lana y fruta); d) debe ser un producto primario producido en la jurisdicción; e) el paso siguiente a la mera compra, se trate de industrialización o venta, debe hacerse fuera de la provincia de origen; y f) la actividad del productor no debe estar gravada por la provincia en que se hace la mera compra.

En este orden de ideas, dice que la fiscalización verificó lo aportado por la firma (documentación y papeles de trabajo) comprobando que no se cumplieron los extremos establecidos por el citado art. 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral, tal como lo reflejó en el papel de trabajo de fs. 153 del Expte. Adm.; sin perjuicio de eso, la ARBA ordenó la apertura a prueba, y vencido el plazo probatorio, el fiscalizador procedió examinar la documentación aportada por la firma, y advirtió que lo aportado, en esa oportunidad, resultaba ser lo mismo que había sido acompañado en el transcurso de la fiscalización.

Por otra parte, respecto a las alegaciones vertidas por la fiscalizada, en tanto alude que el fisco considera no aplicable el citado régimen especial previsto para la “Mera Compra”, señala que la fiscalización no consideró inaplicable el régimen, sino que, la documentación aportada era insuficiente para respaldar la asignación por art. 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral; a ello adiciona que del análisis de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por el contribuyente, tampoco surgen montos de ingresos declarados bajo ese régimen especial.

En virtud de lo expuesto, indica que la ARBA entendió que correspondía atribuir dichos ingresos a las diferentes jurisdicciones en las que la firma desarrolla su actividad, por aplicación del coeficiente unificado del art. 2° del Convenio Multilateral.

Que con relación al coeficiente de gastos aplicable al período fiscalizado, destaca que, en el marco de la fiscalización, se procedió a la revisión de los papeles de trabajo aportados por el contribuyente, y al cotejo con la información de los Cuadros de Gastos de los Estados Contables de los ejercicios económicos finalizados al 31/07/2015 (soporte magnético de fs. 141 del Expte. Adm.); verificando los conceptos computables y no computables conforme a las pautas del Convenio Multilateral y evaluando la razonabilidad de la asignación de gastos realizada.

Con relación al rubro "Transporte y fletes" relacionado con los gastos de importación, cita el art. 3° del CM y la Resolución CA N° 18/2008 y dice que si bien dicha norma no detalla cada gasto en particular, los establece en forma amplia ("*... y en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etcétera...*"), adaptándose a las distintas realidades y que de su letra resulta claro que los gastos de importación declarados en el rubro "Transportes y fletes" son gastos relacionados con la compra que no se incorporan de forma física al producto, por lo que contablemente puede resultar parte del costo del producto comercializado, pero para la determinación del coeficiente debe considerarse un gasto computable; ello así, pues el costo contable, a los efectos de la confección de Estados Contables o a los fines de la determinación del Impuesto a las Ganancias, es distinto al concepto de costo estipulado por el Convenio Multilateral.

Asimismo, destaca que el contribuyente solo se agravia respecto del carácter computable que les da el fisco a estos gastos, no así de la atribución que se hace de los mismos, la cual, de acuerdo a lo establecido por el art. 4° del CM, se realizó aplicando el coeficiente determinado por la firma para la atribución de gastos compartidos entre la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la provincia de Buenos Aires –conforme surge del papel de trabajo obrante en soporte magnético de fs. 141 del Expte. Adm.–.

Que, respecto del rubro "otros gastos de importación", resalta que la fiscalización realizó un análisis de la documentación acompañada por la firma y constató que el contribuyente atribuye el 100% de estos gastos a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin informar cuál es el criterio de asignación o composición utilizado que permita un análisis acabado; de esta manera, interpretó que la asignación realizada resultaba arbitraria dado que el criterio que prima para distribuir un gasto debe ser el lugar donde los mismos son efectivamente soportados; así, la ARBA, consideró razonable establecer que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires sólo participe como lugar de recepción y tránsito de los bienes involucrados en la importación, y procedió a reasignar estos gastos aplicando el coeficiente determinado por el propio contribuyente para la atribución de gastos compartidos entre la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la provincia de Buenos Aires –conforme se desprende del papel de trabajo denominado "1) C.U. 2015 - Criterios de Asignación", aportado en respuesta de Requerimiento de fs. 63 del Expte. Adm. N° RB000005456, obrante en soporte magnético de fs. 141 del Expte. Adm.–.

Señala, además, que el contribuyente enuncia los gastos realizados en este rubro, pero no aporta documentación que permita verificar en forma certera el lugar donde efectivamente se prestó el servicio o se soportó el gasto.

Que esta Comisión Arbitral observa que, en síntesis, los planteos a resolver son: i. Criterio de asignación de ingresos; ii. Tratamiento de operaciones encuadradas por el contribuyente bajo la modalidad de mera compra; iii. Gastos de transporte vinculados a productos importados y iv. Gastos varios de importación.

Que, respecto del punto i., cabe recordar que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho en varios precedentes, que el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas o puesta a disposición del cliente, sino que toma importancia el lugar de destino final de los bienes, que habitualmente es el domicilio del adquirente y siempre que este tenga el debido nexo jurisdiccional, admitiendo la jurisdicción que ese era el criterio de atribución de ingresos que debía aplicarse en este caso concreto.

Que conforme surge de los elementos obrantes en las Ac. Ad., existe una relación permanente y fluida que le permite al contribuyente y sus clientes –en la mayoría de los casos– conocer el destino final de sus productos. Ello acontece en los siguientes casos: Celentano Antonio, Alcom SRL, Campos Víctor Hugo, Faraón Alimentos SRL, Quiroga Mario Antonio, Epifanio Jimenez e Hijos SA, RJ de Lanfranco, RVY Lanfran y Dlit SRL, que conforme el archivo de listado de clientes, respuesta oficio y de acuerdo con lo demás obrantes en las actuaciones, los bienes tienen destino final en una única jurisdicción.

Conforme lo expuesto, el contribuyente ha asignado correctamente los ingresos teniendo en cuenta el destino final.

Que respecto de los clientes restantes, cabe puntualizar lo siguiente:

1) Pehuena Alimentaria SRL informa que posee actividad en CABA y provincia de Buenos Aires, por lo cual corresponderá reliquidar las operaciones de acuerdo a la documentación obrante en las actuaciones.

2) Usina Láctea El Puente SA: del análisis de los remitos, surge que la fiscalización ajustó todas las operaciones que fueron atribuidas por el contribuyente a Ciudad Autónoma de Buenos Aires, apropiándose del cien por ciento de los ingresos. Teniendo la contribuyente actividad en CABA, provincia de Buenos Aires y Córdoba –conforme DGR Gestión WEB–, no parece razonable atribuir la totalidad de los ingresos a la provincia de Buenos Aires, por lo cual corresponderá reliquidar las operaciones de acuerdo a la documentación obrante en las actuaciones.

En ambos casos, para el supuesto que de acuerdo a la documentación obrante en las actuaciones no pudiera establecerse el destino final de los bienes, la provincia de Buenos Aires deberá estimar razonablemente el mismo.

3) Distribuidora Pampa SRL: el domicilio registrado en CABA es un departamento, pareciendo poco probable que sea este el destino final de los bienes, no habiendo siquiera el contribuyente ofrecido prueba alguna al respecto, por lo cual corresponde ratificar el ajuste.

4) Compañía Integral de Alimentos SA: al igual que en el caso anterior, el domicilio registrado en CABA es un departamento, pareciendo poco probable que sea este el destino final de los bienes, no habiendo tampoco el contribuyente ofrecido prueba alguna al respecto, por lo cual corresponde ratificar el ajuste.

Que respecto al tratamiento de operaciones encuadradas por el contribuyente bajo la modalidad de mera compra, cabe poner de resalto que analizadas las actuaciones administrativas, se observa que el contribuyente sólo aportó una factura de compra de lino como parte de la contestación al requerimiento tipo B 10395 (15/10/2021) y al tiempo de presentar su descargo (fs. 290 Ac.Ad.) dijo: "... *las compras de lino, no son de un producto primario, sino de uno industrializado ("maquinado"). Esas operaciones están entonces incluidas en la distribución del art. 2° del CM y no son materia de litigio*".

Entonces, es el propio contribuyente quien reconoce que el comprobante por él acompañado no encuadra dentro del régimen especial del artículo 13 del CM.

La posición del fisco es sencilla y clara: el contribuyente no acreditó que las operaciones que encuadró bajo el régimen del artículo 13, tercer párrafo, se corresponda con las exigencias contenidas en el mismo, más allá del claro error cometido por el contribuyente en cuanto su declaración. En tal sentido, el contribuyente no aportó comprobantes que identifiquen productores y productos, que permitan verificar el encuadre dado, a pesar de ser ello requerido por el fisco en diferentes oportunidades. Más aun, en esta instancia siquiera ofrece prueba destinada a acreditar los extremos exigidos por el citado régimen especial.

En función de lo expuesto, corresponde ratificar lo actuado por el fisco.

Que respecto del ajuste de gastos, en lo que refiere a los gastos de transporte vinculados a productos importados, gastos de transporte desde el puerto de Buenos Aires al depósito del contribuyente, resulta incorrecta la postura del accionante de considerarlos parte del costo de la mercadería comprada y, por lo tanto, no computables (V. RCA N° 41/2007 y RCP N° 1/2016).

Es por ello que corresponde en este punto ratificar el ajuste realizado por la provincia de Buenos Aires, en cuanto a su computabilidad. Cabe, sin embargo, indicar que los gastos de transporte conforme el último párrafo del artículo 4° del CM deben ser asignados en partes iguales entre la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la provincia de Buenos Aires, y si bien en el caso el contribuyente no se agravia en concreto del criterio utilizado por el fisco para distribuir el gasto, el mismo no podrá apartarse de las pautas que fija el propio Convenio, debiendo entonces la provincia de Buenos Aires realizar la correspondiente reliquidación.

Que respecto de los gastos varios de importación, esta Comisión Arbitral dictó una medida para mejor proveer, con el objeto de que el contribuyente aporte una muestra significativa de dichos gastos y justifique la representatividad de la muestra seleccionada.

La accionante no ha dado cumplimiento a la misma.

El artículo 4° del CM establece: "*Se entenderá que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ejemplo: de dirección, de administración, de fabricación, etcétera), aún cuando la erogación que él representa se efectúe en otra...*

Los gastos 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...".

Dado el estado actual del proceso y el ocultamiento de información por parte del contribuyente, no es posible validar la asignación realizada por este.

Cabe destacar, asimismo, que bajo determinadas circunstancias, los ingresos pueden ser un parámetro razonable para distribuir determinados gastos vinculados a productos que luego son comercializados; por lo tanto, en este aspecto no parece irrazonable tomar ese parámetro –como lo hizo el fisco– frente a la ausencia de elementos ciertos.

En función de lo expuesto, ante la falta de elementos ciertos y frente al incumplimiento de la medida para mejor proveer por parte del contribuyente, corresponde ratificar el ajuste del fisco.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en las reuniones de Comisión Arbitral realizadas el 26 de junio y el 11 de septiembre de 2024.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1°.- Hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por Bavosi SA contra la Disposición Delegada N° 2207/2023 dictada por la Jefa del Departamento de Relatoría I 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 de ajuste practicado (gastos de transporte) de conformidad a lo expuesto en los considerandos de la presente.

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



SECRETARIO

PRESIDENTE