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

RESOLUCIÓN CA N.º 34/2024

VISTO:

El Expte. CM N° 1764/2023 “Autosal 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 N° 4032/2023, dictada por la Subgerencia de Relatorías 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, en primer término, que el criterio de atribución de ingresos pretendido por la provincia de Buenos Aires resulta improcedente y ajeno a la recta interpretación del Convenio. Dice que la actividad desarrollada por Autosal SA radica en la venta y comercialización de productos electrodomésticos en el país, llevando su actividad y producción a las distintas jurisdicciones provinciales, atento a la pluralidad de clientes a lo largo del país, debiendo recurrir al marco legal establecido por el CM para distribuir la base imponible de cálculo del IIBB; en efecto, durante la fiscalización llevada adelante por ARBA, el fisco comprobó la existencia de clientes de Autosal SA en la Ciudad de Buenos Aires, provincia de Santa Fe y provincia de Chaco, cuya mercadería les fue entregada en establecimientos de la provincia de Buenos Aires.

Alega que la operatoria de Autosal SA con sus diversos clientes se origina a partir del requerimiento de mercadería que es realizado directamente a los vendedores o agentes que Autosal SA posee en las diferentes provincias del país; a partir del requerimiento de mercadería por parte del cliente al vendedor de Autosal SA localizado físicamente en territorio provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, es que éste vendedor o agente lo transmite a la compañía, para que sea procesado por el sector correspondiente; el procesamiento del pedido comienza con la corroboración de las cantidades de mercadería solicitadas por el cliente, y luego la orden es enviada al sector de administración de ventas, donde se lleva adelante la logística y coordinación para hacer efectiva la entrega del pedido solicitado, desde el depósito que Autosal SA posee en la provincia de Buenos Aires.

Observa que Autosal SA entrega la mercadería en su depósito, directamente al flete o transportista, que en la mayoría de los casos es contratado por el cliente, quien deberá trasladar el pedido hacia el domicilio del cliente o el lugar por éste designado.

Destaca que los clientes oficiados han manifestado que las operaciones comerciales celebradas con Autosal SA se concretaron a partir de un requerimiento de mercadería formulado directamente al viajante de comercio o agente de ventas de Autosal SA, con presencia en el territorio en el que esté ubicado el establecimiento del cliente del cual proviene el referido requerimiento, que genera la operación de compra (cita los clientes Lekator SA y Ribeiro SACIFSEI –conforme luce en las respuestas a los oficios obrantes a fs. 629/630 del expediente administrativo–; Coto-Centro Integral Comercialización S.A.

expuso –conforme contestación obrante a fs. 628 del expediente administrativo– y Dorinka S.R.L. –antes Wall Mart Argentina SRL.–, fs. 555 del expediente administrativo).

Agrega que atribuye ingresos al domicilio del adquirente, lo que de hecho es reconocido por el propio fisco provincial, no pudiendo desconocerse que, conforme lo señalan los clientes oficiados en instancia administrativa, Autosal SA tenía un trato fluido con sus clientes, dado que no se está frente a operaciones esporádicas o únicas, sino frente a clientes regulares y habituales. Cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral en favor de su posición y considera que la pretensión del fisco provincial, tendiente a que los ingresos sean asignados al lugar de entrega, colisiona con el criterio reiterado desde hace tiempo por la Comisión Arbitral, según el cual lo que importa no es el lugar de entrega de los bienes sino el lugar de destino final o domicilio del adquirente, esto es el lugar desde donde efectivamente provienen los ingresos.

Que, asimismo, resalta que contrariamente al criterio invocado por el fisco provincial, la Resolución General N° 14/2017 no resulta de aplicación para el caso concreto, por cuanto el armado de los coeficientes de ingresos cuestionados por ARBA se corresponde a los períodos 2016 y 2017, y por lo tanto se calcularon con mucha anticipación a la sanción de dicha resolución, que fue publicada en el Boletín Oficial el día 25 de octubre de 2017; entonces, si bien Autosal SA actuó de conformidad con la interpretación expuesta por parte de la Comisión Arbitral, en relación con la atribución de ingresos al destino final o domicilio del adquirente, lo cierto es que el argumento de ARBA en cuanto al orden de prelación de los incisos previstos en la Resolución General N° 14/2017 carece de legitimidad, por cuanto no resultaba aplicable para el cálculo de los coeficientes de períodos 2016 y 2017.

En el caso, dice, se está ante operaciones celebradas por la intervención de viajantes o entre ausentes; por ello, al tratarse de operaciones celebradas por medios a distancia, por internet, o a través de un viajante que visita al cliente en su domicilio, no cabe duda que toma importancia el lugar de destino final de los bienes, que habitualmente es el domicilio del adquirente, siendo este el lugar de donde proviene el ingreso, que además es conocido por el vendedor al momento en que se concretó cada una de las ventas.

Agrega que si bien la estricta aplicación de la Resolución General N° 14/2017 resulta improcedente, por cuanto los coeficientes ajustados fueron calculados con anticipación a la sanción y publicación de dicha norma, lo cierto es que el orden de prelación al que pretende atender ARBA cede para un caso en donde el contribuyente conocía el domicilio del adquirente.

Reitera que a partir de las contestaciones efectuadas por los clientes objeto de ajuste por parte de ARBA –Lekator SA, Ribeiro SACIFSEI, Coto-Centro Integral Comercialización SA y Dorinka SRL (antes Wall Mart Argentina SRL)– obrantes en las actuaciones administrativas, se resalta la relación de larga data y fluida que Autosal mantiene con sus clientes, y a partir de la cual no podrá negarse el conocimiento fehaciente de cuál es el domicilio de sus adquirentes.

Que, por otra parte, señala que, adicionalmente, la provincia de Buenos Aires practica un ajuste en la asignación de gastos aplicable a los períodos fiscales 2016 y 2017, procediendo por lo tanto a modificar el coeficiente de gastos determinado por Autosal SA.

Al respecto, indica que el fisco provincial consideró que la asignación de los gastos prorrateables por parte de Autosal SA habrían sido erróneos, disponiendo que sean asignados a la provincia de Buenos Aires, sin respaldar cómo ni cuándo se habrían verificado los gastos realizados por la firma. Del mismo modo, agrega, el fisco local no señaló por qué razón se

atribuye la totalidad de los gastos prorrateables, por cuanto no analiza dónde fueron efectivamente realizados o soportados, ni tampoco a qué actividades se corresponden.

Señala que Autosal SA asigna los gastos conforme el balance correspondiente a cada año; así, partiendo de ello, los gastos de fabricación son asignados a la provincia de San Luis, por ser allí donde se encuentra radicado el establecimiento fabril de Autosal SA; por otro lado, los gastos de administración son asignados a la provincia de Buenos Aires, atento a que allí se encuentran las oficinas encargadas de la administración de la compañía; y finalmente, en cuanto a los gastos de comercialización –que se corresponden con los gastos prorrateables, cuya asignación cuestiona el fisco–, se asignan conforme el coeficiente de ingresos de cada jurisdicción; ello, atento a que los mismos están íntimamente vinculados a las ventas facturadas en cada una de ellas.

Indica que el informe pericial contable obrante en las actuaciones administrativas, ha determinado que: “La empresa tomó los gastos de comercialización del Anexo de Gastos de los Balances respectivos, y luego de detraer del monto total ciertos conceptos no computables (como ser impuestos, publicidad, etc.) asignó el monto resultante a las distintas jurisdicciones en base al Coeficiente de Ingresos por tratarse de ingresos sobre los cuales su asignación directa resultaba en una imposibilidad operativa insalvable. Por ende, la empresa optó como mejor opción utilizar el coeficiente de ingresos por ser gastos estrechamente vinculados a los ingresos por justamente tratarse de gastos de comercialización. Se trata de gastos que realizan los vendedores en cada jurisdicción para poder lograr la venta cometida”.

En base a que se trata de gastos que no pueden ser distribuidos con certeza, dice que Autosal SA dispuso la distribución mediante el referido método de prorrateo; en efecto, se utilizó el coeficiente de ingresos como estimación razonable por tratarse de gastos vinculados completamente a la obtención de dichos ingresos.

Que acompaña documental y ofrece informativa. Hace reserva del caso federal.

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, por haber verificado que la misma había incurrido en la incorrecta determinación del coeficiente de ingresos y gastos correspondiente en los términos del artículo 2° del Convenio Multilateral, aplicable a los períodos fiscalizados (2016 y 2017).

Indica que el ajuste en el coeficiente de ingresos, se llevó a cabo considerando la distribución realizada por el contribuyente a las distintas jurisdicciones, de los clientes Garbarino SAIC e I, Coto-Centro Integral Comercialización SA, Frávega SACI e I, Wall Mart Argentina SRL, Merlino Plan SA, Lekator SA, Ribeiro SACIFA e I, Electrónica Megatone, Cetrogar SA y Carsa SA, de acuerdo a sus domicilios fiscales, entendiendo la ARBA que procede su asignación a la provincia de Buenos Aires en función de encontrarse en la misma los centros de distribución de los adquirentes, conforme lo establecido en la Resolución General N° 14/2017, artículo 1, inciso a) apartado 3.

En relación al coeficiente de gastos, apunta que se constató que el contribuyente los asignaba en directa relación con el coeficiente de ingresos calculado para las distintas jurisdicciones donde operaba; asimismo, la firma no aportó, en ninguna oportunidad del procedimiento administrativo, documentación idónea para respaldar su accionar, por lo que el fisco procedió a reasignarlos a provincia de Buenos Aires por encontrarse ahí los establecimientos comerciales de Autosal SA.

Que, respecto del ajuste en el coeficiente de ingresos, señala que la ARBA analizó la prueba aportada por el contribuyente, a saber:

- a. Documental: que corresponde a facturas emitidas dentro del período fiscal 2016 a los clientes ajustados; de las mismas se desprende que Autosal SA no asignó los ingresos considerando "... lo facturado en cada provincia por el lugar de facturación del cliente, ventas reales en la jurisdicción..." porque, de ser así, la asignación de ingresos de estos clientes estaría distribuida entre las diferentes jurisdicciones en las que poseen puntos de ventas, situación que se advierte que no ocurrió.
- b. Informativa: de las contestaciones de los oficios diligenciados a los clientes del fiscalizado, obrantes en el expediente administrativo, surge que la mercadería comercializada por Autosal SA es entregada en centros de distribución de los clientes de la firma que se encuentran en PBA, para su posterior repartición entre las distintas sucursales (fs. 555, 628, 629, 630, 631 del Expte. Adm.); así, las respuestas refieren que no pueden informar el destino final de la mercadería por no contar con un sistema de trazabilidad de las mismas.
- c. Pericial Contable: de los papeles de trabajo de asignación de ingresos aportados por el propio contribuyente (fs. 211/220 del Expte. Adm.), se advierte que, al momento de atribuir sus ingresos en las diferentes jurisdicciones, la firma lo realiza de acuerdo al domicilio fiscal de sus clientes.

En conclusión, dice que de los elementos obrantes en autos, el contribuyente no pudo establecer con un grado de certeza cuál es el destino final de la mercadería, pero sí existen elementos para fundar que la asignación realizada por él mismo no es correcta; ahora bien, quedando acreditado que el contribuyente no conocía el destino final de los bienes al momento de efectuar las operaciones de ventas, la fiscalización actuante procedió según el orden de prelación reglado por la RG CA N° 14/2017; por ello, en primera instancia, evaluó si correspondía atribuir los ingresos conforme al apartado 1 –esto es, al domicilio de la sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente del adquirente, de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra– advirtiendo las limitaciones para ello resultante de que la firma no aportó elementos suficientes que habiliten su aplicación.

A continuación, y con respecto al apartado 2 –domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente–, indica que ARBA concluyó que era dificultoso determinar el domicilio de la actividad principal toda vez que son clientes que realizan actividades en múltiples sucursales de diversas jurisdicciones tratándose de establecimientos comerciales y no de producción.

Luego, continuando con el orden de prelación señalado, respecto al apartado 3 –domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes–, expresa que la fiscalización actuante concluyó que, de la documentación aportada por el contribuyente y de las circularizaciones a los clientes de la firma (Dorinka SRL –fs. 555 del Expte. Adm. –, Coto-Centro Integral Comercialización SA –fs. 628 del Expte. Adm. –, Lekator SA –fs. 629 del Expte. Adm. – y Ribeiro SACIFS e I. –fs. 631 del Expte. Adm.), se obtiene el destino final de los bienes comercializados, toda vez que se verifica que las mercaderías adquiridas son entregadas en los centros de distribución propios de cada cliente sin un destino posterior conocido por Autosal SA al momento de la venta.

Destaca que las presunciones previstas en la norma en análisis suponen que el cliente opera en una sola jurisdicción, cuando la realidad del comercio mayorista o de las grandes cadenas es otra; en muchas ocasiones una empresa puede no conocer el destino final, por

cuanto no tenga definido el punto de venta y/o se encuentren los bienes en depósito durante mucho tiempo.

Toda vez que el contribuyente no aportó –en la fiscalización ni en esta oportunidad– documentación que habilite desvirtuar el ajuste, y que por ello no existen elementos que permitan determinar que el contribuyente conocía el destino final o que correspondía la aplicación de los apartados 1 o 2 de la Resolución General CA N° 14/2017, concluye que la asignación realizada por la fiscalización a la provincia de Buenos Aires, en el período fiscal 2016 y 2017, es la correcta.

Que en relación al coeficiente de gastos, indica que Autosal SA distribuyó los gastos de comercialización, denominándolos como “prorratables”, en función del coeficiente de ingresos determinado para las distintas jurisdicciones del país.

Indica que la fiscalización le solicitó al contribuyente, en reiteradas oportunidades (Acta de Requerimiento R-054 N° 010194074 -fs. 205/206 del Expte. Adm.-, Acta de Requerimiento R-054 N° Folio N°174 9 000010550 -fs. 237 del Expte. Adm.- y Acta de Requerimiento R-054 N° 000010632 -fs. 239 del Expte. Adm.-), que acompañe comprobantes respaldatorios de los gastos de comercialización, para así poder acreditar que los mismos no pudieran ser atribuidos directamente a la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires.

En este marco, señala que a través de Acta de Comprobación R-078 A N° 010379339 (fs. 241/242 del Expte. Adm.), se dejó constancia que: “El Contribuyente manifiesta que le es imposible realizar la clasificación de comprobantes que se solicita tanto los relacionados con ingresos como los de los gastos dada la inmensa cantidad, que por los períodos solicitados representan ciento de miles de comprobantes, que la clasificación que solicita la inspección implicaría contratar personal extra a los efectos de cumplir con lo solicitado...”.

Advierte que de la pericial contable –fs. 561 del Expte. Adm.– surge que, en respuesta al punto D) de los puntos de pericia donde se le solicita al profesional que se expida sobre el criterio de asignación de los gastos en cuestión, el mismo manifiesta que: “... La empresa optó como mejor opción utilizar el coeficiente de ingresos por ser gastos estrechamente vinculados a los ingresos por justamente tratarse de gastos de comercialización. Se trata de gastos que realizan los vendedores en cada jurisdicción para poder lograr la venta cometida”.

A mayor abundamiento, a fs. 627 del Expte. Adm. (ANEXO III-Composición Gastos Prorratables Coeficientes 2016/2017) observa que el contribuyente considera “Gastos Prorratables” a la totalidad de los gastos de comercialización que surgen del Anexo de Gastos del Balance cerrado al 30/11/2015 y Balance cerrado al 30/11/2016, excepto los considerados No Computables (Gastos de Marcas, Publicidad, Impuestos, Exportación y Deudores Incobrables).

Destaca que los gastos de comercialización computables, “Sueldos y Jornales”, “Personal temporario”, “Honorarios”, “Movilidad y representación”, “Gastos de Representación”, “Seguros”, entre otros, se refieren a gastos que por su naturaleza pueden ser asignados con certeza en vista de los comprobantes que los respaldan, los cuales nunca fueron aportados por el contribuyente.

Es por ello, dice, que al tratarse Autosal SA de una empresa dedicada a la fabricación y venta de artículos para el hogar, los gastos generados en el ejercicio comercial pueden ser asignados con certeza a donde fueron efectivamente soportados evitando la utilización de un parámetro razonable como lo ejecutara el contribuyente.

Atento a las omisiones en relación al aporte de comprobantes respaldatorios de los gastos de comercialización por parte del contribuyente y, en la misma línea de razonamiento que Autosal SA –quien asignó los gastos de fabricación a la provincia de San Luis donde se encuentra radicado su establecimiento fabril y los gastos de administración a la provincia de Buenos Aires por estar las oficinas encargadas de la administración de la compañía–, dice que ARBA los consideró gastos para su propia jurisdicción debido a que es razonable afirmar que los mismos han sido soportados en dicha provincia teniendo en cuenta que la tienda comercial y los puntos de venta de la firma se encuentran ubicados en Florida y Lomas del Mirador, ambos de la provincia de Buenos Aires (fs. 196/197 del Expte. Adm.).

Sobre este punto, reitera que la firma no aportó prueba conducente –en la fiscalización ni ante la Comisión Arbitral– que permita verificar que su asignación se correspondió con el criterio aplicado por los organismos de aplicación del Convenio. Cita el artículo 8° del Reglamento Procesal de la CA y CP y agrega que la carga de los hechos incumbe al pretensor, es decir, a quien pretenda el reconocimiento de hecho o hechos determinados, que invoca para que sea después fundamento del acto que se dicte; por lo tanto, el particular que alega en contra de la administración, tiene a su cargo la carga de la prueba del hecho que invoca como acción o excepción, debiendo exponer y sustentar sus manifestaciones con documentación clara, suficiente y precisa, escenario que no se observa en el presente.

Que, finalmente, en cuanto a la prueba ofrecida como informativa por la firma –libramiento de oficios–, señala que la misma coincide con la oportunamente admitida por ARBA –en la medida para mejor proveer dictada– siendo diligenciada en el marco de la fiscalización, pero para la cual no se obtuvo respuesta, por lo que debe ser rechazada conforme a lo establecido por el art. 8° del Reglamento Procesal de la Comisión Arbitral y Plenaria.

Que acompaña el expediente administrativo.

Que esta Comisión Arbitral observa que, de acuerdo a lo expuesto por las partes, los aspectos a resolver son: i. el procedimiento de asignación de ingresos realizado por el fisco por las ventas de Autosal SA a sus clientes Garbarino SAIC e I, Coto-Centro Integ.Comer.SA, Frávega SACI e I.; Wal Mart Argentina SRL, Merlino Plan SA, Lekator SA, Ribeiro SACIFA e I, Electronica Megatone, Cetrogar SA y Carsa SA; y ii. los gastos prorrateables.

Que, respecto del primer punto a resolver, de la prueba rendida en las Ac.Ad., surge que algunas operaciones se realizaron por medios a distancia (por ej. Coto, fs. 628), otras en forma presencial mediante visita de un viajante (por ej. Lekator, fs. 629 y Ribeiro, fs. 630) y otras a través de un viajante sin especificar la modalidad (por ej. Dorinka SRL –ex Wal Mart Argentina SRL-. fs. 555).

Que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho que sin interesar el modo en que se perfeccionan las operaciones a los fines de establecer de donde proviene el ingreso es importante tener en cuenta el destino final de las mercaderías, respondiendo ello a la aplicación del artículo 27 del Convenio Multilateral.

El destino final, es el lugar en donde los bienes serán utilizados, transformados o comercializados por el cliente, de allí proviene el ingreso del contribuyente. Este criterio

también es falible y puede ocurrir que ello no pueda ser conocido y deba ser estimado, o deba utilizarse otro parámetro o criterio siempre que el mismo responda adecuadamente a la realidad económica.

En esta línea, cabe resaltar que en el caso particular de clientes que realizan compras centralizadas para destinarlas a su comercialización en múltiples jurisdicciones, la existencia de una relación permanente y fluida no resulta un elemento suficiente para que se pueda establecer con un grado de certeza razonable el lugar del cual proviene el ingreso.

Sin lugar a duda, la totalidad del ingreso no proviene del domicilio fiscal, legal o administrativo del cliente, o de dónde este acuerde o concierte la compra centralizada aun cuando hasta allí acuda un vendedor del contribuyente. Dichos criterios además de no responder adecuadamente a la realidad económica son lábiles, dado que pueden ser simplemente modificados.

Pero, por otro lado, tampoco existe duda que la totalidad de los ingresos no provienen del lugar de entrega aun cuando sea un centro de distribución del adquirente. Dicho criterio no responde adecuadamente a la realidad económica, pero asimismo resulta también lábil, dado que puede ser simplemente modificado.

Obsérvese que, en el caso, toma más relevancia el hecho de que la compra sea centralizada y no por sucursal que sí la misma ha sido concretada en forma presencial o por medios a distancia.

Es por ello que, en primer lugar, se entiende que se encuentra razonablemente acreditado que el contribuyente no conocía el destino final de los bienes.

Como queda dicho, la aplicación del destino final de los bienes a los efectos de establecer el lugar del cual proviene el ingreso conforme el artículo 2º del CM ha sido el criterio prevalente y actual, el cual se ha aplicado independientemente de si las operaciones se realizaron entre presentes o entre ausentes.

Resulta relevante indicar 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, Autosal SA no puede ignorar que la totalidad de los bienes vendidos no tendrán como destino final el domicilio de facturación de sus clientes.

Que en el caso concreto el fisco ha invocado la aplicación de la RG CA 14/2017; el contribuyente se opone a la aplicación de la RG 14/2017 por tratarse de períodos anteriores.

Es pertinente recordar que recientemente esta Comisión Arbitral en la RCA 10/2024 sostuvo, en relación con la RG CA 14/2017, que dicha interpretación no establece un período o fecha a partir de la cual se pone en vigencia, sin perjuicio de que el criterio empleado para el ajuste era el que imperaba en su momento.

La misma, se recuerda, ha sido prevista para las operaciones celebradas en los términos del último párrafo del artículo 1º del CM, y, en el caso concreto, como se expuso, ciertas operaciones no encuadrarían en dicha norma. Más allá de esto, los parámetros que surgen de la misma informan y suministran algunas pautas tendientes a establecer el destino final, con el mayor grado de aproximación a la realidad económica.

Que sentado lo expuesto, cabe analizar la razonabilidad de las presunciones o parámetros utilizados tanto por el contribuyente como por el fisco.

El contribuyente a fs. 159 indica: “... A tal fin se consideran lo facturado en cada provincia por el lugar de facturación del cliente, ventas reales en la jurisdicción y en función de ello se establece coeficiente de ingresos de cada una...”.

Al respecto, cabe señalar que el domicilio de facturación no resulta ser un parámetro válido para la asignación, por lo tanto, es claro que el criterio adoptado por el contribuyente no resulta razonable (RCA 23/2021 y RCA 12/2022).

Por su parte, el fisco señala “... se verifica que las mercaderías adquiridas son entregadas en los centros de distribución propios de cada cliente sin un destino posterior conocido por AUTOSAL S.A. al momento de la venta...”.

Sobre el particular, cabe indicar que si se tratará de un depósito 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 multijurisdiccionales 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). No debe olvidarse que la RG CA 14/2017 establece en el último párrafo del artículo 1º que “En todos los casos, se considerarán los antecedentes documentales que acrediten la operatoria comercial realizada en los períodos involucrados, en la medida que no se opongan a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se verifiquen”.

Es claro, entonces, que atribuir el destino final a un centro de distribución multijurisdiccional implicaría apartarse de la realidad económica.

En consecuencia, asignar el destino de los bienes a un depósito o centro de distribución nacional o multijurisdiccional, tal como lo realizó el fisco, en el cual ni siquiera el adquirente utiliza, transforma o comercializa los bienes, resulta un claro apartamiento de la realidad económica (RCA 24/2024).

Que cabe reiterar, asimismo, que en este caso, no resulta relevante la modalidad en que han sido celebradas las operaciones; ahondando sobre ello, se destaca que en aquellos casos en que el contribuyente envía a un vendedor y concreta las operaciones en un domicilio del cliente, si allí no se destinan las mercaderías, no parecería razonable que el ingreso se asigne a ese lugar. A modo de ejemplo, Lekator indica que “Las operaciones se han originado a partir del requerimiento de mercadería, realizado directamente al viajante de comercio o agente de ventas de Autosal SA, con presencia en Capital Federal”. El contribuyente, en este caso, asignó los ingresos de acuerdo al domicilio de facturación que es en CABA. Sólo prescindiendo de la realidad económica podría establecerse que el ingreso proviene de ese lugar.

En el caso, se reitera, no existen dudas de que el destino final de los bienes no es unívoco, por lo tanto 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.

Que, entonces, la situación que se trae para resolver, posee similitudes con otros casos que han sido resueltos de la misma forma, entre ellos el Expte. CM N° 1689/2021 “Orbis Merting SAIC c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires” (RCA 24/2024); similar

criterio fue seguido por la Comisión Plenaria en el "Expte. CM N° 1648/2020 "Whirlpool Argentina SRL c/ provincia de Buenos Aires", mediante RCP 15/2023.

En función de lo expuesto, corresponde 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 provincia 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 de Autosal SA a los efectos de proporcionar el destino final de los bienes.

Que, por otra parte, respecto de la segunda cuestión a resolver, gastos prorrateables, cabe señalar que la directriz sentada por el artículo 4° del CM es que el gasto debe ser asignado al lugar en donde es efectivamente soportado, cuando tenga una relación directa con la actividad.

Necesariamente el camino que indica el CM, implica que para determinar el lugar en el cual un gasto ha sido "efectivamente soportado" se debe tener en cuenta la conexión entre el gasto y la actividad realizada por la empresa.

En segundo lugar, a los fines de la asignación jurisdiccional de un gasto, debe tenerse presente la regla sentada por el segundo párrafo del artículo 4°, esto es, debe primar el principio de certeza. El contribuyente o el fisco deben intentar agotar los medios necesarios a fin de establecer con el mayor grado de certeza posible el lugar en que efectivamente es soportado un gasto.

Siendo el principio la atribución en forma cierta, la norma prevé la aplicación de parámetros sólo para los casos en que no pueda existir la misma; entonces, cuando no existe certeza se podrá atribuir en función de parámetros: los gastos de escasa significación y otros gastos.

En cuanto a los parámetros a utilizar, el CM establece que los de escasa significación deben atribuirse en función de los restantes gastos, y en los restantes casos a través de una estimación razonable fundada.

En el caso concreto, el contribuyente ha atribuido los gastos de comercialización en función de las ventas, sin siquiera intentar acreditar que los mismos no puedan ser atribuidos con certeza.

El fisco requirió al contribuyente que aporte comprobantes y documentación vinculada a los gastos prorrateados y sin razón alguna el contribuyente no los ha aportado.

En este caso, al no contar con elemento alguno el fisco acude al procedimiento presuncional y utiliza como indicio para la atribución de los gastos de comercialización el lugar en el que se encuentran los puntos de venta; estos se encuentran únicamente en la provincia de Buenos Aires (fs. 196/197 Ac.Ad).

El agravio del contribuyente se centra en alegar que el fisco utiliza una presunción sin base alguna, lo cual no resulta cierto. En el caso concreto, corresponde al contribuyente demostrar que no contaba con elementos para atribuir los gastos de forma certera. Es él quien posee los comprobantes de los gastos respecto de los cuales debe establecerse su asignación jurisdiccional; por lo tanto, su negativa injustificada a aportar los comprobantes resulta improcedente (RCA 15/2024).

Que, consecuentemente, este decisorio, en el punto controvertido en el que se ha ratificado el ajuste, 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 Buenos Aires.

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 13 de noviembre de 2024.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1°.- No hacer lugar a la acción interpuesta por Autosal SA contra la Disposición N° 4032/2023 dictada por la Subgerencia de Relatorías 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 relíquide 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