

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.08.77**

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 13 de octubre de 2022.

RESOLUCIÓN CA N.º 28/2022

VISTO:

El Expte. CM N° 1647/2020 “Corporación Río Luján SA (y su responsable solidario) 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° 1782, dictada por la Sra. Jefa de Departamento de Relatoría II 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 las tesis expuestas por la ARBA para alterar, por un lado, el coeficiente de ingresos (aplicando el supuesto lugar de entrega de los bienes y no el domicilio del adquirente o el destino de los bienes) y, por otro lado, para alterar el coeficiente de gastos (mediante la improcedente incorporación del costo de fabricación de las mercaderías como gasto computable) resultan jurídica y materialmente improcedentes.

Que respecto del coeficiente de ingresos, señala que la provincia de Buenos Aires pretende adueñarse de todos los ingresos atribuidos por la compañía a las restantes jurisdicciones, por el simple hecho de que –según supone el fisco– las ventas mayoristas se realizan entre presentes, correspondiendo asignar todos los ingresos atribuidos por el contribuyente a las restantes jurisdicciones, según lo expuesto en el formulario CM05 (declaración jurada anual) a la jurisdicción provincia de Buenos Aires. Dice que no es cierto que se trate de operaciones entre presentes –como sostiene el organismo al citar las muestras que se realizan en los showrooms–, dado que se trata tan sólo de la exhibición de las nuevas colecciones, donde sólo se realizan eventuales reservas de cupos de mercaderías en caso de que los clientes lo requieran para garantizarse el stock, pero no se concierta ningún tipo de operación de venta en ese momento sino hasta que la misma es efectivamente realizada a lo largo del año; por el contrario, las ventas reales, únicas productoras de ingresos gravados mensurables, solo se concretan cuando los clientes efectivamente compran, pagan, y se les emiten los comprobantes fiscales de venta que así lo acreditan, y cuando ello ocurre se trata sin duda de una operación entre ausentes. Agrega que sin perjuicio de que en definitiva resulta un aspecto indiferente que se trate de una operación entre presentes o entre ausente (aún cuando está claro que se trata de una concertación entre ausentes), lo cierto es que la teoría de atribución de ingresos pretendida no es correcta. Cita en apoyo de su posición resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral y la Resolución General CA N° 14/2017.

Que en lo referente a la reliquidación de los gastos, señala que el fisco consideró como gastos computables a determinados gastos y erogaciones que no deben formar parte de ningún modo de las liquidaciones que se realizan para obtener los coeficientes del CM.

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.08.77**

Entre estos ajustes, el organismo habría considerado que se trataría de un gasto computable a los fines del Convenio a los gastos de producción, que no se habrían incluido en su cómputo, dado que se tratan claramente de gastos que se relacionan con el costo de fabricación de las mercaderías, y por lo tanto, no son gastos computables. Destaca que en este aspecto la determinación de un nuevo coeficiente por parte del organismo fiscal es realmente una clara determinación presunta, dado que el fisco desconoce abiertamente cuáles son los diferentes conceptos que se tomaron dentro del rubro global de gastos de producción y/o gastos de fabricación. Sostiene que aún suponiendo que el establecimiento industrial de la firma se encuentre situado en el ámbito de la provincia de Buenos Aires, lo cierto es que de todas maneras sobre este aspecto el ajuste pretendido carece de base cierta, puesto que tan sólo ha realizado una estimación – o una mera conjetura– con base presunta, porque claramente desconoce cuáles son los componentes que se encuentran dentro de este rubro general de gastos de producción. Indica que el organismo señala en la resolución de vista e instrucción de sumario que *“el contribuyente no acredita fehacientemente qué proporción de los gastos bajo análisis han sido efectivamente imputados al costo de fabricación”*, lo cual –dice– es una aseveración totalmente absurda, porque está más que claro que el contribuyente ha imputado todos los gastos en cuestión al costo de fabricación, ya que de lo contrario no los habría declarado y nominado como tal. Añade que esta aseveración del fisco desprecia todo punto de contacto con la realidad, ya que pretende trasladar la carga de la prueba al contribuyente cuando, en rigor, la misma pesa sobre el fisco local, porque el contribuyente sostiene que todos estos gastos forman parte del costo de la mercadería vendida, y por lo tanto, no son computables a los fines de la liquidación de los coeficientes del Convenio Multilateral.

Que aporta prueba documental, ofrece informativa y pericial contable. Hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires señala, en relación al coeficiente de gastos, que la ARBA modificó la conformación del coeficiente efectuado por el contribuyente en cuanto a que el accionante consideró no computables los rubros “Sueldos y Jornales” y “Cargas Sociales”, relacionados a la producción para el coeficiente aplicable al período 2013 y todos los rubros que componen los gastos de producción y/o gastos de fabricación expuesto en el Anexo de Gastos de los Estados Contables cerrados el 28/02/2013 para el coeficiente aplicable al período 2014, en tanto ARBA los consideró gastos computables en los términos del párrafo segundo del art. 3° del Convenio Multilateral. Dice que los gastos asociados a la fabricación son considerados computables por la fiscalización y atribuibles a la provincia de Buenos Aires, dado que el establecimiento industrial se encuentra en Tortuguitas, conforme a la inspección ocular realizada por la actuante y que consta en el Acta de Comprobación R078-A N° 010330002. Añade que el contribuyente aplicó distintos criterios en los dos años analizados: en el coeficiente aplicable al período 2014 consideró no computable todos los gastos asociados a fabricación, mientras que en el coeficiente aplicable al período 2013 consideró no computable “Sueldos y Jornales” y “Cargas Sociales” de fabricación solamente. Indica que se le solicitó a la empresa la justificación del criterio aplicado en ambos ejercicios mediante Acta de Requerimiento R054 N° 010156751, Punto 2) y el contribuyente manifiesta mediante Nota de fs. 1253, que *“fueron imputados como no computables por considerarse que forman parte del costo ya que son gastos de producción integrantes del mismo”*. Dice que el caso de autos –actividad industrial–, el

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.08.77**

artículo 3° del Convenio Multilateral solo excluye del cómputo como gastos –no computables– las materias primas que se adquieran a terceros –ya sea de carácter principal y/o accesoria–, para luego agregarlos e incorporarlos físicamente al producto, debiendo resaltarse que, por ende, dicho texto no excluye otro concepto distinto al señalado, así se trate de un costo de fabricación. Destaca que la firma solo se limitó a reiterar la prueba acompañada durante la etapa fiscalizadora sin aportar elementos que sustenten la misma ni ofrecer otro medio de prueba tendiente a respaldar sus manifestaciones, no logrando con ello desvirtuar la pretensión fiscal: la actividad probatoria de ARBA no fue de ninguna forma deficitaria ni arbitraria, sino que se procedió a realizar el ajuste respecto del coeficiente de gastos, en base a la información que surge de las constancias en autos y de lo que dispone claramente el Convenio Multilateral.

Que esta Comisión Arbitral observa que de conformidad con los términos de la presentación del contribuyente, los agravios que le causa la determinación tributaria realizada por la provincia de Buenos Aires están referidos a dos aspectos: la atribución de ingresos que considera ha sido erróneamente efectuada por el fisco y el hecho de que determinados gastos de fabricación los ha considerados como “computables”.

Que respecto de la atribución de ingresos, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho en varios precedentes, que el factor determinante para establecer a que 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 sustento territorial en ese destino, admitiendo la jurisdicción que ese era el criterio de atribución de ingresos que debía aplicarse en este caso concreto.

Que sobre este particular, se dispuso como medida para mejor proveer a cargo de la accionante, con el objeto de determinar el cabal cumplimiento del destino final de las mercaderías, que Corporación Río Luján SA informe la modalidad en que se celebraron las operaciones realizadas en los períodos motivo del ajuste, indicando con certeza si dichas operaciones fueron en forma presencial o a distancia (teléfono, internet o similares); y, asimismo, que acompañe la información o documentación de gestión respaldatoria, en especial elementos que permitan establecer el destino final de los productos (facturas, puntos de ventas, y/u otros documentos contables o de gestión –en forma completa o una muestra representativa–) que acredite que conocía dicha circunstancia.

Que en cumplimiento de dicha medida, Corporación Río Luján SA adjunta varias facturas de ventas, complementadas con los remitos correspondientes y hace saber que en ambos instrumentos fiscales fehacientes –tanto facturas como remitos–, se consignan todos los datos del adquirente de los bienes y también se detalla el lugar de entrega de las mercaderías en cuestión, por lo que con esta documentación se puede establecer –dice– con certeza el destino final de los bienes.

Que, conforme a las manifestaciones y a la documentación acompañada por la accionante, se puede inferir que el contribuyente conocía el destino final de los bienes comercializados puesto que en las facturas y remitos acompañados se consigna el

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.08.77**

domicilio de entrega de los mismos en las distintas jurisdicciones, incluso el caso de algunas operaciones con clientes en que ese destino final era la provincia de Buenos Aires.

Que, asimismo, cabe poner de resalto que en la reunión de Comisión Arbitral en la que se tratara el presente expediente, la representación de la provincia de Buenos Aires señaló que habiendo revisado la documentación aportada por el contribuyente en oportunidad de producirse la medida para mejor proveer dispuesta, y receptando el criterio aplicado referido al destino final de la mercadería cuando fuera conocido, ajustará su pretensión, en este punto, en base a lo declarado por el contribuyente.

Que, por otra parte, en cambio, no puede prosperar la acción del contribuyente con relación al coeficiente de gastos. En efecto, no se encuentra en discusión que los gastos que el contribuyente excluyera del cálculo del coeficiente pertinente son efectivamente “Gastos de fabricación”, es decir, obedecen a aquellos relacionados con la producción y/o fabricación de bienes, sino que, a la luz de las disposiciones del Convenio Multilateral, si deben ser considerados como computables o no computables, tal como lo ha entendido el contribuyente.

Que el artículo 3º del Convenio Multilateral establece: “...*No se computarán como gastos: a) El costo de la materia prima adquirida a terceros destinados a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales. Se entenderá como materia prima, no solamente la materia prima principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado...*”.

Que de la lectura de dicha norma, surge que, sin lugar a dudas, los gastos o erogaciones que están alcanzados por ella, son aquellos que representen conceptos referidos a bienes que se incorporen físicamente o se agreguen al producto terminado, no alcanza para ese encuadramiento el hecho de que sean gastos de fabricación sino que, como se expresó, deben incorporarse físicamente al producto elaborado. Este hecho no ha sido probado por la contribuyente, simplemente expresó, según constancia de las actuaciones: “*forman parte del costo ya que son gastos de producción integrantes del mismo*”. Cabe añadir a lo expuesto, que difícilmente un gasto originado en el pago de sueldos, cargas sociales y/o cualquier otro gasto de fabricación pueda cumplir la exigencia prevista en la norma, y, según consta en las actuaciones, las cuentas ajustadas tienen ese carácter.

Que de acuerdo con lo antes expuesto, se entiende que en lo que refiere al ajuste del coeficiente de gastos, el contribuyente no ha desvirtuado, mediante el aporte de pruebas que avalen sus dichos, el ajuste en el coeficiente de gastos practicado por 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 7 de septiembre de 2022.

Por ello,

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.08.77**

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

ARTÍCULO 1º.- Hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por Corporación Río Luján SA contra la Disposición N° 1782 dictada por la Sra. Jefa de Departamento de Relatoría II de la ARBA, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º.- Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás jurisdicciones adheridas.



**FERNANDO MAURICIO BIALE  
SECRETARIO**



**LUIS MARÍA CAPELLANO  
PRESIDENTE**