

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 7 de mayo de 2024.

RESOLUCIÓN CA N.º 12 /2024

VISTO:

El Expte. CM N° 1696/2021 “Indupoles Argentina SA c/ provincia de Tierra del Fuego”, en el cual la firma de referencia promueve la acción prevista en el art. 24, inc. b), del Convenio Multilateral contra la Resolución Determinativa 27/2021, dictada por la Agencia de Recaudación Fueguina; 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 determinante pretende atribuirse sustento territorial a partir de una ficción, porque considera que las solicitudes de compra realizadas por email o telefónicamente, implican –por sí solas– un gasto de Indupoles Argentina SA en la jurisdicción del comprador; también funda el mentado sustento territorial con la mera existencia de una página web. Agrega que la AREF no desconoce que Indupoles Argentina SA no se ha desplazado físicamente a la provincia de Tierra del Fuego, o lo que es lo mismo, reconoce que no ha incurrido en gastos (reales y efectivos) dentro de su jurisdicción con las características necesarias que la habiliten a reclamar una porción de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos; todo lo contrario, porque a sabiendas de que no media un traslado real de la actividad industrial de la empresa a su jurisdicción, intenta captar base imponible recurriendo a una ficción incompatible con la realidad económica del caso: el supuesto desplazamiento (virtual) a través de su página web o por la recepción de los llamados telefónicos que realizan sus clientes, pero sin la existencia de gastos reales previos y/o concomitantes en el territorio. Dice que únicamente se atribuye un gasto directo en el período fiscal 2013, vinculado a pagos por hospedaje y alimentos o bebidas, aunque desde ya se aclara que por su escasa magnitud son irrelevantes e insignificantes para otorgar el sustento territorial necesario para apropiarse de la materia imponible objeto de debate; no obstante ello, añade que se deberá ponderar que fueron gastos incurridos exclusivamente en el año 2013, que desde ya no puedan proyectar efectos a los períodos fiscales subsiguientes.

Que considera que no desarrolla actividad industrial o comercial fuera de la provincia de Buenos Aires, es decir, ni en jurisdicción fueguina ni en ninguna otra; ello, toda vez que no ha realizado gastos reales, directos y efectivos en la provincia de Tierra del Fuego y si alguna mercadería producida por la empresa es eventualmente transportada fuera de los límites de la jurisdicción bonaerense, es por propia cuenta y riesgo del adquirente, quien deberá afrontar los tributos relativos a la comercialización en el lugar de destino, que por cierto desconoce en la gran mayoría de los casos. En este sentido, aclara que el hecho de conocer el domicilio fiscal del cliente no implica tener certeza del lugar de destino de los productos comercializados, dado que dicho destino depende de la decisión exclusiva del cliente, y no solo resulta ajena a la mentada decisión, sino que además la desconoce, lo cual es evidente a poco que se advierta que el flete no corre por su cuenta, sino que está a cargo del comprador.

Cita doctrina y sostiene que el Convenio Multilateral ha adoptado una presunción legal: la existencia de un gasto directo y real presupone el ejercicio de actividad gravada en la jurisdicción donde dicho gasto se ha materializado, es decir que el gasto tiene por configurado el sustento territorial allí donde se ha efectuado; lo que la contraria desconoce es que la presunción se agota en la atribución del sustento territorial a partir de la existencia comprobada del gasto. Asimismo, destaca que para habilitar la presunción legal establecida por el Convenio Multilateral el gasto debe encontrarse efectivamente realizado y corroborado por parte del fisco local, quedando vedada la posibilidad de recurrir a la ficción de tenerlo por verificado cuando el comprador realiza un pedido por teléfono o email. Además, dicho pedido telefónico o por email es actividad exclusiva del comprador y, por ende, un gasto soportado enteramente por él.

Que, puntualiza, que la Comisión Arbitral deberá ponderar que: (i) Indupoles SA desarrolla una actividad industrial, consistente en la fabricación de envases plástico (Código 222010); (ii) que la compañía cuenta con establecimiento industrial habilitado en el Parque Industrial de Campana, provincia de Buenos Aires; (iii) que es un contribuyente local de la provincia de Buenos Aires, toda vez que su actividad la realiza enteramente en dicha Provincia; (iv) que la modalidad de comercialización de la totalidad de sus productos es que la entrega se realiza debidamente embalada en la fábrica del vendedor (en la provincia de Buenos Aires), quedando a cargo del comprador su carga y envío a lugar de destino; y que, (v) no realiza ventas minoristas, careciendo además de organización para efectuarlas (locales de ventas habilitados como tales, departamentos o estructuras administrativas con tales fines o cualquier otra forma que evidencie tal propósito).

Que, en función a lo expuesto, es evidente, dice, que no desarrolla actividad de ninguna especie fuera de la provincia de Buenos Aires, ni en la provincia de Tierra del Fuego ni en ninguna otra jurisdicción y, tratándose de operaciones “entre presentes”, corresponde atribuir los ingresos a la jurisdicción donde los mismos son entregados: en la provincia de Buenos Aires.

Que expresa que, además, como consecuencia de la pretensión fiscal de autos Indupoles Argentina SA ha promovido una acción declarativa de inconstitucionalidad ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que tramita bajo el expte. N° 898/2017, en cuyo marco cuestiona la falta de sustento territorial de la provincia de Tierra del Fuego para captar parte de la base imponible del gravamen, que –en ese caso y hasta entonces– únicamente se materializaba mediante retenciones y percepciones incausadas.

Que aporta prueba instrumental, ofrece prueba informativa y pericial contable.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Tierra del Fuego señala que la fiscalizada se agravia sosteniendo que no se trata de un contribuyente que desarrolle su actividad en más de una jurisdicción indicando que no ha incurrido en gastos directos y efectivos que conlleven sustento territorial para la provincia de Tierra del Fuego. Asimismo, indica que en las actuaciones se pudo constatar que: a) la fiscalizada no se encontraba inscripta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la jurisdicción Tierra del Fuego cuando debía estarlo, b) el destino final de los productos adquiridos a la fiscalizada por las empresas denunciadas por ella como sus clientes era la

jurisdicción de Tierra del Fuego, c) las operaciones entre la fiscalizada y sus clientes de la jurisdicción se concretaban vía mail y también por teléfono, d) los clientes tomaron conocimiento de la fiscalizada a través de internet, e) las facturas emitidas eran facturas tipo E, f) la empresa había nacido para “abastecer de insumos y servicios a la industria electrónica de Tierra del Fuego” lo que surge de las propias expresiones de la firma en su página web y en la memoria a los balances.

Que menciona que del relevamiento de la documentación aportada por la fiscalizada en el marco de la fiscalización, surge el conocimiento por parte de la misma de clientes en la jurisdicción Tierra del Fuego y del destino final de la mercadería hacia la misma, así como que es la propia fiscalizada quien informa ventas anuales e ingresos correspondientes a la misma durante los periodos objeto de fiscalización, destacando con relación a este punto que las facturas que confeccionan son del tipo E, tal y como surge de la documentación obrante en el expediente.

Que indica que la totalidad de las ventas registradas en el Libro IVA Ventas Exportación corresponden a ventas a la provincia de Tierra del Fuego, las cuales coinciden con los ingresos informados por la misma empresa y las cuales representan un porcentaje importante en las ventas totales facturadas durante el periodo fiscalizado, hecho este que no se condice con el planteo de la empresa efectuado en su presentación cuando indica que *“y si alguna mercadería producido por la empresa es eventualmente transportada fuera de los límites de la jurisdicción bonaerense, es por propia cuenta y riesgo del adquirente, quien deberá afrontar los tributos relativos a la comercialización en el lugar de destino, que por cierto mi representada desconoce en la gran mayoría de los casos”*.

Que destaca que en la propia página de la fiscalizada se visualizó el apartado que indicaba que había nacido a mediados de la década de los 80 como una empresa destinada a abastecer de insumos y servicios a la industria electrónica de Tierra del Fuego, situación ésta que también se hizo notar en las Memorias al Balance cerrado en el año 2012 y 2013 donde se señaló *“... En el presente ejercicio la empresa ha incrementado notablemente el nivel de sus ventas, las mismas surgen como consecuencia de la mayor demanda de clientes existentes y el logro de haber captado nuevos clientes, especialmente de la industria electrónica...”* y *“... El ejercicio que nos ocupa siguió el mismo rumbo del anterior Las ventas han aumentado notoriamente como consecuencia del impacto producido debido al cierre en las importaciones que obligaron a las empresa, especialmente dedicadas a la industria electrónica, a adquirir bienes de propiedad nacional.*

A fin de aprovechar tal situación, el departamento de ventas se ocupó de continuar captando nuevos clientes, logrando cumplir con dicho objetivo satisfactoriamente...”.

Que agrega que también resulta sustentada la posición del organismo fiscal en los precedentes de la Comisión Arbitral, que sostienen:

a) cualquiera sea la forma de comercialización los ingresos se deben asignar al lugar de donde provienen; el vendedor, al tener una relación comercial permanente y fluida con los compradores de sus productos, tiene la certeza del lugar geográfico de donde provienen los ingresos derivados de las ventas que realiza, conocimiento que se observa de las constancias de autos respecto de la fiscalizada.

b) independientemente de si las operaciones se dieron entre presentes o ausentes, si el contribuyente conoce el destino final de la mercadería, a esa jurisdicción de destino deben

asignarse los ingresos, tal y como surge de la posición sentada en las Resoluciones CA N° 8/16 y 9/16.

c) lo relevante no es si las operaciones se dan entre presentes o ausentes, sino que en tanto se sepa quién es el comprador, donde se domicilia, de esa jurisdicción provienen los ingresos (Resoluciones CA N° 51/2011 y 13/2010). Este criterio fue convalidado por la Resolución CP N° 2/2011 y concuerda con el criterio utilizado que asigna ingresos en función del destino final y no de acuerdo al lugar de entrega porque sostiene que al tener certeza de donde provienen los ingresos se deben asignar los mismos a la jurisdicción donde se encuentran radicados los compradores.

Que, asimismo, destaca que la fiscalizada posee página web, a través de la cual promociona y publicita todos sus productos; la existencia de página web y de publicidad mediante la cual se captan clientes, importa la existencia de sustento territorial; esta conclusión se condice con las manifestaciones vertidas por los terceros circularizados en el marco de la fiscalización (New San SA, Radio Victoria Fueguina SA, Iatec SA, Fábrica Austral de Productos Electrónicos SA), quienes al momento de contestar los requerimientos de información sostienen que tomaron conocimiento a través de internet (transcribe respuestas).

Que, por otra parte, pero relacionado con el sustento territorial, destaca que las ventas concretadas a través de teléfono implican gastos en la jurisdicción del comprador, como surge de la Resolución CA N° 38/12 y los terceros circularizados indicaron que las transacciones con Indupoles SA las realizaron por este medio. A este respecto, asimismo, menciona que la Resolución CA N° 83/02 dispone: *"Las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 19 del Convenio Multilateral del 18.08.1977. A los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2° del 3° Convenio Multilateral del 15-05-1977, se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella"*. En el caso de autos, dice que de la información brindada por los clientes Solnik SA, New San SA, Radio Victoria Fueguina SA, Iatec SA y Fábrica Austral de Productos Electrónicos SA surge que la operatoria la realizan por este medio.

Que expresa que un gasto es considerado como efectivamente soportado en una jurisdicción cuando tenga relación directa con la actividad que en la misma se desarrolla, aun cuando la erogación se efectúe en otra, de conformidad con el artículo 4° del Convenio Multilateral y tal como ha descripto las órdenes de compra entre la fiscalizada y sus clientes se gestionan por teléfono y/o por mail. En el caso de autos, dice que de la información brindada por los clientes Solnik SA, New San SA, Radio Victoria Fueguina SA, Iatec SA y Fábrica Austral de Productos Electrónicos SA surge que la operatoria la realizan por este medio.

Cita precedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral y considera que este tipo de operatoria encuadra como venta entre ausentes.

Añade que relevó los gastos del Libro IVA Compra de la fiscalizada y obtuvo las facturas emitidas por quienes brindan servicio telefónico: Telefónica de Argentina SA Telecom Argentina SA y Nextel Communications Argentina SRL y se los asignó a la jurisdicción en función del coeficiente de ingresos; también consideró los gastos de internet facturados por Datamarkets, empresa que se dedica, de acuerdo con su

presentación en página web, a brindar servicios de acceso a internet; asimismo, se obtuvieron del relevamiento del Libro IVA Compras de la compañía, gastos directos de la jurisdicción (facturas emitidas por Tante Sara SA, domiciliada en Tierra del Fuego, que se dedica al expendio de comidas y bebidas, y por Atlántida Hotel, que se dedica a servicios de alojamiento en hotel en Tierra del Fuego y a servicios de expendio de comidas y bebidas, de acuerdo con las actividades declaradas en AFIP). Por lo expuesto, dice que como en el caso de autos, donde la fiscalizada sabe a ciencia cierta cual es el destino de los productos, de esa jurisdicción de destino final es de donde provienen los ingresos de los que habla el CM, siendo procedente el ajuste; lo mismo ocurre en el caso de operaciones realizadas según el último párrafo del art. 1° del Convenio Multilateral donde el inc. b) del art. 2° manda a hacer la imputación al domicilio del adquirente.

Que acompaña las actuaciones administrativas.

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en determinar si existe sustento territorial por parte de Indupoles Argentina SA en la provincia de Tierra del Fuego y, en su caso, la cuestión conexas de la atribución de ingresos provenientes de la actividad comercializadora de la firma.

Que, conforme consta en las actuaciones administrativas, la Agencia de Recaudación Fuegoína, mediante requerimiento de información cursada a los clientes de Indupoles Argentina ubicados en la provincia de Tierra del Fuego, verificó que la operatoria se concretaba por mail así como también por teléfono. De ello se desprende que las ventas a esos clientes han sido concertadas a través de alguno de los medios mencionados en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral que expresa: *“Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3°, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera)”*.

A la vez, teniendo en consideración esa circunstancia y en función de que el ajuste abarca períodos comprendidos durante la vigencia de la Resolución General N° 83/2002, debe traerse a colación lo dispuesto por su artículo 2° que expresa: *“Las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral del 18.8.77. A los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2° del Convenio Multilateral del 18-8-77, se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella”*.

De la redacción de dichas normas surge con claridad que para determinar que las actividades ejercidas por un contribuyente están comprendidas en ellas, se hace necesario probar que las transacciones se han realizado por alguno de los medios en ellas previstos.

Que tal como se ha consignado precedentemente, ese hecho ha sido probado por el fisco, por lo cual lo que se debe determinar, ahora, es la atribución de los ingresos derivados de las operaciones ajustadas, y para ello se debe aplicar lo normado por la última parte del inciso b) del artículo 2° del Convenio Multilateral que prevé que: *“A los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace*

referencia el último párrafo del artículo 1º, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios”.

Al respecto, es importante recordar que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral han resuelto diversos casos concretos en que se presentaban situaciones similares, determinando que los ingresos provenían de la jurisdicción donde se producía el “destino final” de los bienes comercializados, en un domicilio del comprador.

A los fines de consolidar dicho criterio, se dictó la Resolución General N° 14/2017 que establece: “... a) *Venta de bienes: Los ingresos por venta de bienes, independientemente de su periodicidad, serán atribuidos 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 aquél...*”. En el caso concreto, ese destino final en el domicilio del adquirente es perfectamente conocido por el vendedor del bien, tal como surge de la documentación adunada al expediente administrativo, motivo por el cual los ingresos derivados de las operaciones de venta a clientes con domicilio en la provincia de Tierra del Fuego deben ser atribuidos a esta jurisdicción, tal como lo sostiene la determinación tributaria cuestionada.

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 10 de abril de 2024.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar a la acción interpuesta por Indupoles Argentina SA contra la Resolución Determinativa 27/2021 dictada por la Agencia de Recaudación Faguina, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

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



SECRETARIO

PRESIDENTE