

**COMISIÓN PLENARIA
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

LA RIOJA, 8 de septiembre de 2022.

RESOLUCIÓN CP N.º 19/2022

VISTO:

El Expte. C.M. N° 1674/2021 “Philips Argentina SA c/ provincia de Santa Fe”, en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución CA N° 3/2022; y,

CONSIDERANDO:

Que el recurso de apelación interpuesto por la firma se ha presentado conforme a las exigencias formales previstas en las normas legales y reglamentarias, motivo por el cual corresponde su tratamiento (art. 25 del Convenio Multilateral).

Que la apelante, en su recurso, señala que la resolución de la Comisión Arbitral tiene que ser dejada sin efecto, en primer lugar, porque no hay un solo elemento que dé cuenta de que Philips Argentina SA sabía o podía saber, al momento de concretarse las ventas, que los bienes estarían destinados a su comercialización en el territorio de la provincia de Santa Fe. En tales condiciones, dice que el hecho de que 6 años después de concretadas las ventas los clientes afirman que tuvieron ese destino, no permite exigir a Philips Argentina SA que, sin dicha información en el momento relevante, hubiera atribuido los ingresos de esa manera. En segundo lugar, considera equivocado lo afirmado por la Comisión en el sentido de que no tendría facultades para revisar el uso de presunciones por parte de la API, ya que en opinión de la empresa no hay sustento legal para semejante afirmación que, en rigor, vacía de contenido las esenciales facultades revisoras de los organismos del Convenio Multilateral, creando paradójicamente una situación según la cual: si una determinación de oficio se practica con información completa puede ser revisada, pero si se practica con información incompleta y en base a indicios, no puede serlo. Señala que no hay base jurídica ni técnica para semejante afirmación que, como tal, debe ser revocada, siendo esencial que la Comisión Arbitral, así como la Comisión Plenaria, revisen si el uso de presunciones tiene sustento razonable a la luz de las normas del Convenio. De otro modo, so pretexto de estar aplicando una presunción, las jurisdicciones podrán hacer tabla rasa con las disposiciones relativas al coeficiente unificado, sin que los organismos del Convenio puedan hacer nada al respecto, y dejando a los contribuyentes completamente desguarnecidos frente a un proceder que podría ser categóricamente arbitrario, como en el presente caso en el que, sin un solo elemento que dé cuenta de que –respecto de la mayoría de los contribuyentes– los bienes fueron destinados a Santa Fe; la API simplemente decide atribuir a la provincia tales ingresos por el sólo hecho de que tales clientes practicaron retenciones y el hecho de la retención practicada por un cliente en modo alguno puede ser tomado como un indicador de que tal ingreso debe ser atribuido a la provincia de Santa Fe, por cuanto no existe relación alguna entre dicho hecho y los criterios relevantes de atribución de ingresos, tal como han sido definidos en el Convenio Multilateral.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Santa Fe señala, en primer lugar, que no se esgrimen fundamentos nuevos o distintos a los

**COMISIÓN PLENARIA
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

expresados en oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral que posibiliten variar el razonamiento sostenido por la jurisdicción de Santa Fe y, fundamentalmente, por el referido organismo del Convenio Multilateral. En efecto y tal como lo sostuviera en la contestación del traslado de la acción promovida por la accionante ante la Comisión Arbitral, el criterio que el contribuyente ha asignado los ingresos derivados de las operaciones de venta que fueran observadas por el fisco (lugar de concertación), no se corresponde con el que impera en los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, es decir, que los mismos deben ser atribuidos al lugar del destino final de los bienes comercializados. En efecto, expresa que el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde estrictamente al lugar físico de entrega de las mismas, es decir, al lugar donde el vendedor se desprende de ellas, sino que toma importancia el lugar geográfico de donde provienen dichos ingresos, y en todo caso, lo más apropiado es el destino final de las mercaderías, que generalmente es el domicilio del adquirente, lógicamente si ello es conocido por el vendedor; el domicilio consignado en los remitos y/o facturas así lo denotan. Sostiene que en el caso bajo examen, si las operaciones fueron realizadas por alguno de los medios consignados en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral, como lo sostiene el contribuyente, la atribución de los ingresos que ellas generan deben ser atribuidos al lugar del domicilio del adquirente, que, en definitiva, es el destino final de las mercaderías, de donde provienen los ingresos, puesto que el vendedor, al tener una relación comercial permanente y fluida con el comprador, puede tener la certeza absoluta del lugar geográfico de donde provienen los ingresos.

Que respecto al procedimiento que ha seguido la fiscalización, como consecuencia de la determinación de oficio presunta, destaca que la Administración Provincial de Impuestos, ante numerosas “Consultas Vinculantes” efectuadas por diversos Agentes de Retención y/o Percepción, concernientes a cuestiones similares a la que ahora se trata, ha evacuado las mismas siguiendo los lineamientos de los Dictámenes N° 495/2014, 351/2015, 738/2016, 432/2018 y 465/2019 y 181/2021 entre otros, que fueran emitidos por la Dirección General Técnica y Jurídica, en los cuales se sostuvo, reiteradamente, que debía evaluarse si los ingresos, sobre los cuales corresponde practicar la retención, eran atribuibles o no a la provincia de Santa Fe, en un todo de acuerdo a las normas del Convenio Multilateral y las disposiciones reglamentarias en vigencia. Surge de manera indubitable – dice– que a través de los mencionados dictámenes interpretativos y de las normas que regulan el Régimen de Retenciones y Percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Santa Fe, la Administración Provincial ha establecido que los agentes de retención deben ponderar indefectiblemente que los ingresos, sobre los cuales corresponde practicar la retención, sean atribuibles o no a la provincia de Santa Fe, de acuerdo a las normas del Convenio Multilateral en vigencia. En este sentido, a fs. 342 y vta., advierte que la Dirección de Asesoramiento Fiscal de la Regional Santa Fe, en el marco del procedimiento establecido en el artículo 70 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias), dispuso –como medidas de mejor proveer– circularizar a los principales agentes de retención, a los efectos de indagar sobre la relación comercial existente entre éstos y Philips Argentina SA, y la modalidad en que se materializaron las operaciones. Claro está que, añade, aunque la recurrente –sin haber aportado la documental pertinente en el curso de la auditoría fiscal y/o en la etapa de producción de pruebas– ahora manifieste que, en muchos casos, los agentes de retención “puedan efectuar retenciones que sean improcedentes”, la empresa no puede soslayar que los agentes de retención, al momento de realizar cada una de las compras que originan los pagos susceptibles de retención,

**COMISIÓN PLENARIA
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

conocen el destino final que le otorgarán a la mercadería por ellos adquirida. Consecuentemente, debe desestimarse lo argüido por la accionante en referencia a las retenciones, puesto que los agentes de retención debieron retener para Santa Fe cuando así correspondía; es decir, que correspondía retener solamente cuando los ingresos de las operaciones que involucraban a los clientes de Philips Argentina SA debían atribuirse a esta jurisdicción. En consecuencia y de acuerdo a la documentación aportada, dice que existen elementos que permiten inferir que los ingresos obtenidos por Philips Argentina SA por las ventas a dichos clientes, debieron asignarse a la Provincia de Santa Fe. Destaca, asimismo, que la Dirección de Asesoramiento Fiscal de Santa Fe, a fs. 342 y vta., en respuesta al descargo presentado por la firma contra la Resolución N° 1103-1/2019 (fs. 318/324), dispuso -como medida de mejor proveer- requerirle a ésta que especifique la modalidad de su relación comercial, y que declare y demuestre a qué jurisdicción atribuyó los ingresos derivados de sus ventas (en el año 2015) a determinados clientes; no constando en autos la correspondiente contestación. Por lo expuesto, sostiene que al no haber aportado la apelante la documentación que permita conmovier el criterio fiscal, ni producir la pericial contable oportunamente aceptada por la Administración, resulta válido el procedimiento seguido por fiscalización; ergo, debe rechazarse lo argüido al respecto.

Que con relación al cuestionamiento del uso de las presunciones, señala que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral no pueden juzgar la facultad que tiene una jurisdicción de efectuar una determinación tributaria de oficio sobre la base de presunciones, cuando no se cuenta con los elementos necesarios para realizar el procedimiento sobre base cierta, situación que se ha dado en el presente caso. Resalta, además, que nada ha hecho la apelante para demostrar cuál es el destino final de los bienes, la prueba que ofreció en sede administrativa no fue por él producida, no cumplimentó la medida para mejor proveer y tampoco ha rebatido o intentado rebatir la información suministrada por sus clientes a través de circularizaciones. En cuanto a la razonabilidad de la presunción que usara la provincia de Santa Fe a los fines de la atribución de los ingresos, remarca que ante la falta de documentación y/o información cierta, se debió recurrir a una metodología de presunciones y/o estimaciones de oficio para determinar la situación fiscal de la contribuyente frente a sus obligaciones tributarias. En tal caso, dice que la jurisdicción se valió de un hecho cierto, es decir, la existencia de retenciones practicadas por los clientes de la contribuyente en los períodos fiscales auditados y que, sin lugar a dudas, tienen vinculación con la materia que se pretende presumir, posibilitando acercarse lo más posible a la realidad buscada. En consecuencia, concluye que, ante el incumplimiento aludido por parte del contribuyente y la existencia de indicios razonables (retenciones), la utilización de las presunciones, a los fines de la asignación del ingreso, deviene legítima y ha sido razonable.

Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a revocar la resolución de la Comisión Arbitral al no lograr la apelante conmovier lo decidido en aquella instancia. En efecto, el criterio utilizado por Philips Argentina SA para la atribución de ingresos (concertación) no se compadece con el pacífico criterio sostenido por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, que tienen dicho en numerosos precedentes que para la atribución de los ingresos provenientes de la venta de mercadería, toma importancia el lugar de destino final de las mismas, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas. En el caso concreto, la provincia ha utilizado, a los fines de la atribución de los ingresos, el destino final de los bienes, y a esos fines, se valió de la utilización de una presunción. Como se expuso precedentemente, el criterio de

**COMISIÓN PLENARIA
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

asignar los ingresos al lugar de concertación es claramente erróneo, por eso y ante la falta de mayores elementos, el fisco redistribuye los ingresos asignando a Santa Fe aquellos que fueron motivo de retención por agentes designados por dicha provincia.

Que sentado ello y de acuerdo con lo expuesto por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, es competencia del propio fisco utilizar las presunciones, sin que estos Organismos puedan juzgar o cuestionar esa facultad, siempre claro está que el fisco no cuente con los elementos necesarios para realizar las mismas sobre base cierta, hecho que está acreditado en las actuaciones administrativas. Sin embargo, cabe resaltar también, que resulta competencia de los organismos del Convenio Multilateral las presunciones que se utilizan cuando estas están destinadas a asignar o modificar la asignación de ingresos. Sin duda resulta, entonces, exigible a la jurisdicción, cuando pretenda modificar la atribución de ingresos o gastos, requerir al contribuyente o a terceros los elementos necesarios a tal efecto, a fin de determinar con certeza –y no en función de presunciones– la correcta atribución de ingresos y gastos; dicha exigencia está dada por la estricta observación por parte de la determinación de oficio a la realidad económica y a la verdad material (artículos 27 y 30 del CM). A la luz de lo expuesto, cabe indicar que nada ha hecho el contribuyente para demostrar cuál es el destino final de los bienes. La prueba que ofreció en sede administrativa no fue por él producida, no cumplimentó la medida para mejor proveer y tampoco ha rebatido o intentado rebatir la información brindada por sus clientes a través de circularizaciones. Asimismo, es dable destacar que dicha situación (falta de aporte de datos) se mantuvo aún en sede de la Comisión Arbitral, en la cual el contribuyente no aportó datos que puedan acreditar si la situación presumida era incorrecta o bien si el indicio utilizado por Santa Fe era falso. En este punto también corresponde analizar la razonabilidad de la presunción utilizada a los efectos de la asignación de ingresos: en el caso, Santa Fe verificó la existencia de retenciones realizadas por clientes del contribuyente para el año 2015 (fs, 235 AADD); en dicho listado obran cincuenta y dos (52) clientes que practicaron retenciones, de los cuales se circularizó a seis (6) que representaban el 11,54% del total de clientes y tenían operaciones que representan el 40,08% de la base. Asimismo, se requirió al contribuyente que especifique la modalidad de su relación comercial (forma de concertación de operaciones, lugar de entrega, lugar de dónde proviene el pedido, etc.), declare y demuestre a qué jurisdicción atribuyó los ingresos derivados de sus ventas (año 2015) a los clientes: Casa Magnani SRL, Ministerio de Salud y Medio Ambiente, Bazar Avenida SA, Electrónica Megatone SA y Cetrogar SA; esta medida comprendía a cinco contribuyentes que han realizado retenciones sobre una base que representaban el 42,51% del total de la base de retenciones. En síntesis, la medida para mejor proveer buscó, entre los clientes circularizados y los clientes sobre los que se solicitó información al contribuyente, alcanzar a once clientes que practicaron retenciones sobre una base equivalente al 82,58% del total de la base de retenciones verificadas. Asimismo, tal como lo indica Santa Fe, su régimen de retención resulta de aplicación en relación con bienes destinados a la citada provincia y lo manifestado por Santa Fe se encuentra ratificado por respuestas a consultas vinculantes expedidas por el citado fisco; por lo demás, el contribuyente no aportó siquiera un caso en el que haya sufrido una retención de Santa Fe por productos que hayan tenido como destino final otra jurisdicción.

Que en función de lo expuesto, se estima que Santa Fe encaminó su actuación a establecer la verdad material obteniendo pruebas concretas sobre el destino final de la mercadería con relación a parte de los proveedores circularizados, sobre los que no se agravia el contribuyente. Y en lo tocante a los clientes respecto de los cuales se requirió al contribuyente que cumpla la medida para mejor proveer (Casa Magnani SRL, Ministerio

**COMISIÓN PLENARIA
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

de Salud y Medio Ambiente, Bazar Avenida SA, Electrónica Megatone SA y Cetrogar SA), en atención al incumplimiento por parte del contribuyente a la medida para mejor proveer, la existencia de indicios razonables (retenciones) y la falta de ofrecimiento de prueba alguna tendiente a demostrar la improcedencia del criterio fiscal, se estima que la utilización de presunciones a los fines de la asignación del ingreso ha sido razonable. En relación con los restantes clientes que representan sólo el 17,42% del ajuste, ante la falta de ofrecimiento de prueba alguna por parte del contribuyente tendiente a demostrar la improcedencia del criterio fiscal, y la existencia de indicios razonables (retenciones) se estima que la utilización de presunciones a los fines de la asignación del ingreso ha sido razonable.

Que, por todo lo dicho, corresponde ratificar en todos sus términos la resolución apelada.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Plenaria realizada el 9 de junio de 2022.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Philips Argentina SA contra la Resolución CA N° 3/2022, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º.- Notificar a las partes interesadas, hacer saber a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.



**FERNANDO MAURICIO BIALE
SECRETARIO**



**LUIS FERNANDO AGUILAR
PRESIDENTE CP**