SALTA, 18 de septiembre de 2025.

RESOLUCIÓN CP N.° 15/2025

VISTO:

El Expte. CM N° 1764/2023 “Autosal SA c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual la firma de referencia y la provincia de Buenos Aires interponen sendos recursos de apelación contra la Resolución CA N° 34/2024; y,

CONSIDERANDO:

Que los sendos recursos de apelación interpuestos se han 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 Autosal SA, en su recurso de apelación, señala, respecto de la atribución de ingresos, como primer agravio, que la resolución de Comisión Arbitral apelada resulta arbitraria, en tanto la Comisión Arbitral se aparta de la recta interpretación sobre las normas que rigen al caso concreto, derivando en una decisión que no encuentra sustento en los hechos invocados, ni la norma o antecedentes aplicables, generando, en definitiva, un claro perjuicio en cabeza de Autosal de los derechos y garantías constitucionales de propiedad (artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional) y razonabilidad (artículos 16, 17, 28 y 33 de la Constitución Nacional). Agrega que si bien es sabido que la impugnación de una resolución por arbitrariedad es de aplicación excepcional, lo cierto es que cede ante casos como el que aquí se está tratando, en donde resulta palmaria la falta de fundamentación suficiente para apartarse de la determinación efectuada por el contribuyente, quien se adecuó a las disposiciones del plexo normativo aplicable y al criterio reiterado en infinidad de oportunidades por los propios organismos del Convenio Multilateral.

Indica que a lo largo de la discusión administrativa ante el fisco provincial, como así también en el marco de la acción entablada ante la Comisión Arbitral, el contribuyente logró demostrar que la pretensión de ARBA resultaba incorrecta, por cuanto los ingresos de los períodos objeto de ajuste fueron atribuidos al destino final de los bienes, que se identifica con el “domicilio del adquirente”, siendo éste el lugar desde el cual proviene el ingreso objeto de imposición; la propia operación comercial llevada adelante por Autosal SA con sus diversos clientes –que, aclara, fue objeto de aporte probatorio en el caso– demuestra que se está ante una relación fluida en el tiempo, con intervención de viajantes o agentes de comercio, por lo que es posible conocer de dónde provienen la solicitud o requerimiento de mercadería y, en su caso, el ingreso por cada operación.

Yerra la Comisión Arbitral, dice, en tanto el domicilio del adquirente es el conocido al momento de concretarse cada una de las operaciones gravadas con el impuesto y, de esta manera, las sucursales que pudieran tener los clientes, o bien la forma en que se termina distribuyendo la mercadería por el cliente, no puede ser un indicio que la Comisión Arbitral haya tenido en cuenta a los efectos de atribuir base imponible, pues sencillamente se está ante información desconocida para el contribuyente.

Añade que la resolución apelada remite a la RCA 23/2021 y a la RCA 12/2022, que vienen a validar la posición de Autosal, y no justificarían el criterio que es impuesto por la Comisión Arbitral en la resolución recurrida.

Observa que en la RCA 23/2021, la decisión para rechazar la asignación de ingresos al domicilio fiscal o de facturación (entendido como destino final) se habilitaría siempre que sea posible conocer el lugar de destino final de las mercaderías, lo que en el caso tratado por la RCA 23/2021 resultaba posible, no solo por el tipo de bienes objeto de comercio, sino además por la existencia de una sola sucursal en otra jurisdicción y las propias cláusulas del contrato de concesión, al cual la CA refiere en su decisorio.

Para el caso concreto de Autosal, dice que no se verifica la misma situación de hecho:

- Por un lado, los clientes de Autosal tienen una enorme cantidad de sucursales a lo largo del país, y no puede desconocerse que una gran cantidad de bienes terminan asignándose al comercio electrónico, por lo que en tal caso no resultaría relevante, ni sería un parámetro razonable, la existencia de sucursales para poder determinar de dónde proviene el ingreso; es decir, para el caso concreto de Autosal, no es posible conocer el lugar de destino final de las mercaderías, sino a partir de la utilización del criterio que asocia al destino final con el domicilio del adquirente; de hecho, la atribución de los ingresos de acuerdo con el coeficiente de los clientes tampoco garantiza que se respete el destino final, por cuanto, se pregunta, cómo es posible determinar que la mercadería comercializada fue distribuida de igual forma que el coeficiente; es decir, los clientes de Autosal no revenden solamente los bienes entregados por esta, sino muchos otros que ni siquiera son objeto de fabricación por esta.

Similar situación se tiene, añade, en relación con la RCA 12/2022, en tanto no se observa de qué manera tal precedente vendría a fundamentar o tornar razonable al criterio ahora expuesto por la Comisión; en definitiva, se está ante un caso en donde el contribuyente atribuyó los ingresos a la jurisdicción en donde se concertó cada contrato de compraventa, merced a la intervención del cliente con el intermediario enviado por la propia compañía –como sucede en el caso–, mientras que el fisco provincial pretendía aplicar el criterio del lugar de entrega.

Más allá de lo señalado en cuanto al criterio que debe prevalecer, resalta que, en la resolución cuestionada, la Comisión Arbitral manifiesta que atribuiría razonabilidad al caso en que "se tratara de un depósito para abastecer una sucursal o eventualmente un centro de distribución local –para distribuir bienes únicamente dentro de una jurisdicción– (…) dado que permitiría establecer que la mercadería ha tenido como destino final una jurisdicción determinada".

Una vez más, acota, la resolución atacada encuentra fundamento en una presunción o realidad impuesta por la Comisión, que Autosal desconoce en los hechos: en definitiva, ¿cómo es posible determinar que la mercadería entregada por Autosal ha sido finalmente distribuida entre sucursales ubicadas en distintas jurisdicciones?; en este sentido, ¿cómo puede saber la Comisión Arbitral si los bienes no permanecieron en un mismo depósito o centro de distribución para específicas sucursales de una determinada jurisdicción?

Yerra también la Comisión arbitral al considerar que Autosal atribuyó los ingresos "a un centro de distribución multijurisdiccional", pues ello no es lo que sucedió en el caso concreto; muy por el contrario, Autosal atribuyó los ingresos en base al domicilio del adquirente, y no se tiene conocimiento sobre la existencia o no de un centro de distribución en la respectiva jurisdicción.

En forma arbitraria, alega, la Comisión Arbitral concluye que resulta aplicable el apartado 2 del inciso a) del artículo 1 de la Resolución General N° 14/2017, pero sin exponer los fundamentos del caso concreto.

Sostiene que, incluso, si se atiende al orden de prelación fijado por la referida resolución general, no se entendería cuál es la razón para rechazar la aplicación del primer apartado, que refiere a la atribución de ingresos de acuerdo con el domicilio de la sucursal o establecimiento de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra; es

que, justamente, la relación permanente y fluida de Autosal con sus clientes, como así también la existencia de viajantes de comercio o agentes que intervienen en las operaciones, permitiría determinar con contundencia que el contribuyente tiene conocimiento sobre tal domicilio, siendo que en definitiva este ha sido el criterio adoptado para el caso.

Resalta que la operatoria de Autosal con sus clientes se origina a partir de diversos requerimientos de mercadería formulados por éstos directamente a los vendedores o agentes de Autosal localizados en el territorio provincial en donde se encuentra el cliente; es así como Autosal tiene pleno conocimiento respecto del domicilio del adquirente, de donde proviene el requerimiento que genera la operación de compra, y desde donde en definitiva provienen los ingresos; ello así, toda vez que el requerimiento de mercaderías es formulado di*rectamente* al agente de ventas de Autosal, que se apersona en el establecimiento del cliente en el territorio provincial del que se trate, a efectos de instrumentalizar el pedido de mercadería.

Si bien ello luce evidente, dice, 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, lo cierto es que incluso 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 (cita a modo de ejemplo la contestación de Lekator SA obrante a fs. 629 del expediente administrativo).

Cita resoluciones de los organismos de aplicación del CM en apoyo de su posición.

Que, como segundo agravio, plantea que la resolución apelada supone violentar el secreto fiscal de terceros ajenos a la relación jurídico-tributaria entre el fisco provincial y Autosal.

Indica que el coeficiente declarado por los clientes de Autosal surge de una declaración jurada presentada por el propio sujeto pasivo o responsable y esta información (plasmada en una declaración jurada), es amparada por el secreto fiscal (artículo 101 de la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario y a modo de ejemplo, el artículo 163 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires)

No puede convalidarse la resolución apelada, sostiene, por cuanto plantea como "parámetro razonable" una solución violenta contra Autosal y contra sus clientes, debiendo haber solicitado en los periodos fiscales 2016 y 2017 las declaraciones juradas; sumado a ello, estará obligando al fisco local a revelar lo que cada contribuyente ha declarado en los periodos fiscales involucrados, circunstancia que, de acuerdo con lo señalado por el artículo 163 del Código provincial, tendría prohibido el fisco de la provincia de Buenos Aires; en definitiva, Autosal desconocía –y, de hecho, desconoce a la fecha - cuál es el coeficiente de ingresos declarado por sus clientes, por lo que mal podría exigirse que hubiera distribuido sus ingresos por ventas en función de un dato que no posee, ni poseía, ya que no se trata de información pública; y a todo evento, Autosal tampoco puede exigir esa información, toda vez que los datos de los coeficientes de ingresos y gastos de los contribuyentes forman parte de sus declaraciones juradas y, por ende, se encuentran protegidos por el secreto fiscal.

Que, como tercer agravio, plantea que la resolución apelada adopta un criterio susceptible de generar consecuencias penales en cabeza de Autosal, por los hechos de un tercero; ello, en tanto al liquidar el tributo sobre declaraciones juradas de terceros, siendo que las mismas son confeccionadas por sus propios clientes y que no necesariamente han sido fiscalizadas por las autoridades fiscales, podría estar tomando información que no resulte correcta; dicha situación, no sólo colocaría a Autosal en una situación real de inseguridad jurídica, sino que podría ser considerado pasible de una sanción de naturaleza

penal y lo que es peor podría ser parte en un proceso penal tributario, cuando los parámetros de la condición objetiva de punibilidad superen los montos hoy previstos y los fiscos decidan avanzar en una denuncia penal.

Que, por otra parte, respecto del ajuste de coeficiente de gasto, Autosal SA señala que la Comisión Arbitral admite que el fisco haya acudido al método de presunción, atribuyendo los gastos de comercialización al lugar en que se encuentran los puntos de venta, que coincide únicamente con la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires. Sin pretender que la Comisión se expida sobre la legalidad de la presunción utilizada por el fisco provincial, sostiene que lo cierto es que no se exponen las razones por las cuáles se atribuyen la totalidad de los gastos prorrateables a la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, por cuanto lo cierto es que no se atiende a las probanzas del caso, en cuanto a que Autosal acude a las ventas con intermediarios o agentes en las respectivas jurisdicciones en que se encuentran sus clientes; de hecho, parece poco razonable que, ante la falta de certeza en materia de ingresos, se decida adoptar un criterio "unificador" sobre los coeficientes de clientes ajenos al propio contribuyente, pero que, en cuanto a los gastos, no se admita el prorrateo entre las jurisdicciones en donde Autosal realiza ventas.

En definitiva, dice que los gastos de comercialización se encuentran estrechamente vinculados con las ventas efectuadas, por lo que atribuir la totalidad a la provincia de Buenos Aires, no se adecúa al propio esquema de operación comercial del caso concreto.

Señala que 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– -; 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, al respecto, 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".

Cita el artículo 4, segundo párrafo, del Convenio Multilateral, y en base a ello, tratándose de gastos que no pueden ser distribuidos con certeza, es que Autosal dispuso la distribución mediante el referido método de prorrateo. Agrega que la prueba pericial fue concluyente y suficiente en el caso, por lo que no existe motivo para que la Comisión Arbitral concluya que el contribuyente no demostró que no contaba con elementos para atribuir los gastos en forma certera.

Que aporta documental. Hace reserva del caso federal.

Que la provincia de Buenos Aires, en su recurso de apelación, señala que la Comisión Arbitral al igual que el fisco provincial, concluyó que la documentación obrante en las

actuaciones no permitía acreditar, de modo suficiente, el destino final de los bienes comercializados; y, también, en un todo de acuerdo con la postura del fisco, sostuvo que no era procedente, debiendo por ello descartarse, el criterio de asignación fundado en el domicilio fiscal de los clientes, aplicado por la contribuyente; pero, a pesar de ese margen de acuerdo con la postura de la jurisdicción y desacuerdo con la del contribuyente, al momento de decidir, optó por una solución, que es la que plasmó en la resolución apelada, que se aparta de las disposiciones de la Resolución General N° 14/2017, vigente y de aplicación obligatoria en el caso concreto, para todos los fiscos firmantes del Convenio Multilateral.

Así, de manera preliminar, recuerda que en oportunidad de evaluarse los casos traídos a consideración tanto ante la Comisión Arbitral como ante la Plenaria, relacionados con la atribución de ingresos por venta de bienes, el criterio utilizado a través del último tiempo, por sendos organismos de aplicación del Convenio Multilateral, respecto a lo que se debe considerar como "la jurisdicción de donde proviene los ingresos" –interpretando de esa forma lo dispuesto por el artículo 2°, inciso b), del Convenio Multilateral–, fue el de sostener que es aquella donde se produce el destino final de la mercadería vendida, en un domicilio del adquirente, en la medida que sea conocido o factible de serlo por parte del vendedor; esta cuestión, no se encuentra en debate en el presente caso.

Asimismo, señala que mediante la Resolución General CA N° 14/2017 se consagró un criterio hermenéutico definitivo, general, que se encuentra vigente y que sí es obligatorio para los fiscos y para todas las jurisdicciones –conforme lo establecido en el art. 24, inciso a), del Convenio Multilateral. Esta norma, puntualiza, exige, en primera instancia, que la contribuyente atribuya sus ingresos al domicilio del adquirente, siempre que éste sea conocido por aquella; caso contrario, la misma norma reglamenta un orden de prelación para alcanzar el destino final de esos bienes; también, refiere que la empresa debe contar con documentación que acredite su operatoria comercial.

Argumenta que por ello, al constatarse que la contribuyente no conocía el destino final de los bienes al momento de efectuar las operaciones de ventas, es que la ARBA procedió a aplicar el orden de prelación reglado por la resolución general citada; así, 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 en las actuaciones administrativas; a continuación, y con respecto al apartado 2 –domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente–, 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–, la fiscalización actuante verificó que, de la única documentación aportada por la 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 SACIFA e I.-fs. 631 del Expte. Adm.), se obtiene el destino final de los bienes comercializados, toda vez que se comprobó 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.

Por ello, siendo que el ajuste efectuado por el fisco resultó acorde a la Resolución General CA N° 14/2017, cuya pertinencia y vigencia, consecuentemente, no puede ser negada, sostiene que el mismo debe ser ratificado sin que proceda someterlo a una

evaluación sobre cuanto más o menos razonable que otro resulta. Afirma que en el caso, los depósitos o centros de distribución de los clientes de la firma, constituyen el único y el último domicilio del adquirente conocido por Autosal SA al momento de efectuar las operaciones de venta, lo que fue acreditado en el marco de la fiscalización y por ello no corresponden ser descartados.

Que recuerda que con el dictado de resoluciones interpretativas se pretende otorgar seguridad jurídica y aportar certeza y transparencia para la correcta aplicación del ordenamiento legal, pero, en el caso concreto, la resolución adoptada por la Comisión Arbitral, no se endereza a esos objetivos, porque aun siendo el parámetro usado por el fisco acorde a una resolución general vigente y con fuerza vinculante, lo desplaza para aplicar otro con el argumento de resultar más acorde al principio de la realidad económica; en efecto, mientras la resolución general establece que, cuando no fuera posible establecer el destino final del bien, debe atenderse al orden de prelación que la misma indica, la Resolución CA N° 34/2024 ordena al fisco a practicar una reliquidación, considerando los coeficientes declarados por los clientes de la empresa fiscalizada; es decir, determina un nuevo parámetro no reglado en la norma general en análisis.

No advierte que la realidad económica sea la que conduzca a considerar que el destino final de los bienes, determinado a partir de los coeficientes declarados por otros sujetos, puntualmente por clientes de Autosal SA, resulte acorde con el apartado 2 del inciso a) del artículo 1° de la Resolución General CA N° 14/2017.

En rigor, dice, la confección del coeficiente de ingresos de acuerdo a ese criterio, no reflejaría la venta de los productos de Autosal SA y además podría verse afectado por infinidad de particularidades que tienen cada uno de sus clientes, como ser rendimientos financieros, gastos, errores en sus declaraciones, entre otros. Incluso, agrega, no debe soslayarse, ni aun por hipotético, que los clientes requeridos por dicha firma se vean realmente imposibilitados de proporcionarles sus coeficientes por estar recién preparando sus propias liquidaciones relativas al impuesto, sin haber concluido los formularios CM05; este eventual impedimento, en definitiva, no deja de ser ni más ni menos hipotético que la posibilidad de que lleguen a brindarle tempestivamente, a Autosal SA, los coeficientes en cuestión, lo que, sin ambages, revela la fragilidad, la complejidad, la eventualidad y la incertidumbre en que el criterio aplicado en este caso por la Comisión Arbitral coloca a la firma. No es un detalle menor, añade, que los coeficientes declarados por los contribuyentes no es información pública, ya que únicamente se encuentra disponible para los fiscos; por lo que, si Autosal SA se viera en la situación de tener que aplicar en próximas declaraciones juradas, el criterio plasmado en la resolución apelada, podría ver frustrado el intento frente a la imposibilitad eventual de acceder a esos datos de manera tempestiva, lo cual, claramente, lo sumiría en una absoluta falta de certeza.

Que, como derivación de todo el desarrollo expuesto, concluye que lo resuelto por la Comisión Arbitral en su Resolución N° 34/2024, no respeta el principio de legalidad, no fortalece la seguridad jurídica, no es coherente desde la búsqueda de la verdad material desde la documentación que fuera acompañada por la propia firma y, además, en rigor, rebasa la competencia del Organismo al crear un criterio de solución que impone, desplazando, sin necesidad ni pertinencia, el aplicado por el fisco en ejercicio de las facultades que su legislación fiscal le acuerda.

Sostiene que mientras el criterio aplicado por la empresa no resulta correcto (domicilio fiscal de los clientes de la firma, conforme Resolución CA N° 34/2024), el criterio utilizado por la ARBA, para la reasignación de los ingresos a la provincia de Buenos Aires en el período fiscal 2016 y 2017, en tanto consideró el domicilio del adquirente, en

consonancia con la Resolución General CA N° 14/2017, teniendo como destino final de la mercadería adquirida el domicilio de los establecimientos de los clientes de Autosal SA ubicados en esta jurisdicción provincial, sí se ajusta en un todo a derecho, por lo que se solicita que sea ratificado en esta instancia.

Conforme a las consideraciones alegadas, solicita a la Comisión Plenaria que revoque la Resolución CA N° 34/2024 con relación al tratamiento conferido por la Comisión Arbitral al ajuste realizado por la ARBA al coeficiente de ingresos declarado por la firma Autosal SA haciendo lugar al recurso interpuesto por la jurisdicción.

Que, asimismo, la representación de la provincia de Buenos Aires, en respuesta al traslado corrido del recurso de apelación interpuesto por Autosal SA, señala, respecto de la atribución de ingresos, que, como lo ha sostenido en todos los estadios anteriores, reitera y ratifica que el criterio de atribución de ingresos utilizado por Autosal SA es incorrecto ya que no resulta acorde a la letra del Convenio Multilateral, desconoce su finalidad y también desconoce la interpretación inveterada de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, acerca de la asignación de los mismos en el marco del régimen general.

En este sentido, con relación a los argumentos expuestos por la firma para sostener el criterio que la misma utilizó en los períodos fiscalizados (2016 y 2017), como señaló la Comisión Arbitral y el fisco provincial oportunamente, la documentación obrante en las actuaciones no acredita, de modo suficiente, el destino final de los bienes comercializados, no siendo procedente la asignación efectuada por la firma fundada claramente en el domicilio fiscal de sus clientes.

Por razones de brevedad se remite y da por reproducidas y ratificadas las consideraciones realizadas por la jurisdicción en las instancias anteriores, especialmente al momento de contestar el traslado conferido por la Comisión Arbitral. Ahora bien, respecto del criterio adoptado en la resolución apelada (CA N° 34/2024), se remite a los argumentos expuestos en el recurso interpuesto por el fisco, los que ratifica en el presente.

En suma, sostiene que: a) la asignación de ingresos efectuada por el contribuyente no condice con la recta aplicación del Convenio Multilateral; b) la solución aplicada por la Comisión Arbitral en su Resolución N° 34/2024 es igualmente improcedente y c) debe ratificarse el ajuste del fisco provincial por cuanto se sustenta en un criterio cuya razonabilidad no puede desconocerse en tanto se encuentra receptado por una norma general vigente de la Comisión Arbitral como es la RG N° 14/2017.

Por otra parte, toda vez que la firma plantea que el acto impugnado remite a las Resoluciones CA N° 23/2021 y N° 12/2022 que, de acuerdo a sus dichos, serían antecedentes que admitirían su posición, señala que ello no es así, esos antecedentes ratificaron que no resulta ser un parámetro válido asignar los ingresos al domicilio de facturación –fiscal– de los adquirentes de los bienes. En esta línea, dice, se expidió la Comisión Arbitral a través de la Resolución CA N° 23/2021 (ratificada por la Comisión Plenaria, Resolución CP N° 11/2022) en el caso concreto “Ford Argentina SCA c/ Provincia de Río Negro”; y en el mismo sentido, la Comisión Arbitral, mediante la Resolución CA N° 12/2022.

Afirma que con la documentación relevada en el marco de la fiscalización quedó acreditado que, por un lado, la firma no conocía el destino final de los bienes –lo que fue ratificado por la Comisión Arbitral al analizar las presentes actuaciones–, como así también que la contribuyente evidentemente no asignaba los ingresos de acuerdo a un criterio que sea aceptado y correcto para ello, en tanto lo hacía en función del domicilio fiscal del adquirente, y el fisco provincial procedió en los términos del art. 1°, inciso a), de la Resolución General CA N° 14/2017. En este orden de ideas, advierte que en oportunidad de recurrir ante la Comisión Arbitral, la contribuyente manifestó que no era correcta la aplicación de la Resolución General CA N° 14/2017 por ser posterior a los períodos ajustados (recuerda que

fueron los años 2016 y 2017), mientras que en esta instancia, volviendo sobre sus propios actos y en una postura contradictoria se agravia de que la Comisión Arbitral descartó el orden de prelación establecido en la misma (primer apartado), esto es, el domicilio de la sucursal o establecimiento de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra, domicilio que indica –recién ahora– que, por su relación permanente y fluida con sus clientes, conoce.

En definitiva, entiende que el ajuste del fisco debe ser avalado por la Comisión Plenaria, pues en el marco del mismo además de valorar toda la prueba obrante en las actuaciones, se generaron acciones concretas para que la contribuyente ejerza su derecho de defensa; así, se dispuso la apertura a prueba del procedimiento mediante Disposición Delegada SEATYS N° 777/23 de fecha 06/02/2023 (fs. 546/550 del Expte. Adm.) para verificar la correcta aplicación del coeficiente de ingresos atribuidos a la provincia de Buenos Aires; en ese momento, ARBA analizó la prueba aportada por la empresa (documental, informativa y pericial contable) y por ello, a modo de conclusión, afirma que con los elementos obrantes en el expediente, Autosal SA no pudo establecer con un grado de certeza cuál es el destino final de la mercadería; y también afirma que los elementos existentes permiten demostrar que la asignación realizada por la firma no fue correcta. Reitera que quedando acreditado que la empresa 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 Resolución General CA N° 14/2017 citada.

Por lo expuesto, y toda vez que la firma no aportó –en la fiscalización ni ante la Comisión Arbitral– documentación que habilite desvirtuar el ajuste, y, de esta manera, no existen elementos que permitan determinar que la contribuyente conocía el destino final o que correspondía la aplicación de los apartados 1 o 2 de la Resolución General CA N° 14/2017, insiste que la asignación de ingresos realizada por la fiscalización actuante de la provincia de Buenos Aires, en el período fiscal 2016 y 2017, es la correcta.

Que, sobre la atribución de gastos, señala que la contribuyente reproduce los mismos argumentos expuestos durante todo el procedimiento administrativo, como así también ante la Comisión Arbitral. Recuerda que la mera reiteración de una defensa ya expuesta y resuelta en la instancia anterior implica claramente incumplir la carga de alegar crítica y razonadamente sobre la misma (conf. Sentencia del 3/3/2011 del Excmo. Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, Sala III, en autos “Visa Argentina S.A.”, expediente N° 2306-156179/2004). Afirma que el recurso interpuesto ante la Comisión Plenaria no logra conmover la decisión adoptada por la Comisión Arbitral y sin perjuicio de remitir a las consideraciones efectuadas por la jurisdicción al momento de contestar el traslado conferido oportunamente por la Comisión Arbitral y que, una vez más, en honor a la brevedad, ratifica y da por reproducidas, señala que Autosal SA distribuyó los gastos de comercialización, denominándolos como “prorrateables”, en función del coeficiente de ingresos determinado para las distintas jurisdicciones del país; así lo manifestó la propia firma mediante nota obrante a fs. 159 del Expte. Adm.: “…con respecto a los egresos, se consideran los gastos directos de cada jurisdicción y se agregan los prorrateables distribuyéndose estos últimos por el coeficiente de ingresos determinado…”, y lo reitera en esta instancia.

En este sentido, cita el artículo 2°, inciso a), del Convenio Multilateral respecto al lugar donde deben ser asignados los gastos y señala que, conforme lo expresado por el artículo 4° del Convenio Multilateral, los gastos comunes a todas las jurisdicciones deben atribuirse, mediante datos ciertos; esto es, debe surgir de la documentación respaldatoria que posibilite determinar dónde efectivamente fueron soportados, y para aquellos que no puedan ser atribuidos con certeza y sean significativos, se distribuirán mediante una estimación

razonablemente fundada; por ello, tanto la firma como el fisco, deben agotar todos los medios necesarios a fin de establecer con el mayor grado de certeza posible el lugar en que efectivamente es soportado un gasto.

Indica que en el caso, la contribuyente, sin siquiera intentar acreditar que los gastos de comercialización no pueden ser atribuidos con certeza, los asignó en función de sus ventas, por entender que ello resultaba una estimación razonable al estar –según su postura– este rubro de gastos vinculado a dichos ingresos.

Asimismo, entiende que quedó acreditado en las presentes actuaciones que el fisco requirió a la firma que aporte comprobantes y documentación vinculada a los gastos prorrateados, siendo Autosal SA reticente a prestar colaboración con la fiscalización, y advierte que es la contribuyente quien, en este caso, está en mejor situación para aportar la prueba que conduzca a la verdad material y se aproxime de la mejor manera posible a la realidad económica.

En este orden de ideas, 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 la empresa en ninguna instancia; es por ello, 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 la contribuyente.

Por este motivo, careciendo de documentación certera y siguiendo el criterio de la firma, el fisco recurrió a un método presuncional y utilizó como indicio para la atribución de los gastos de comercialización el lugar en el que se encuentran la tienda comercial y los puntos de venta de la firma, ubicados los mismos en la provincia de Buenos Aires (Fs. 196/197 del Expte Adm.), concluye.

Que, por su parte, Autosal SA en respuesta al traslado corrido del recurso de apelación interpuesto por la provincia de Buenos Aires, señala, respecto a la aplicación de la Resolución General N° 14/2017, que comparte la disconformidad de la provincia de Buenos Aires con la decisión de fondo adoptada por la Comisión Arbitral, en tanto ordena que la determinación del coeficiente de ingresos se efectúe en base a los coeficientes declarados por los clientes de Autosal SA que intervinieron en las operaciones objeto de ajuste; ahora bien, considera que la pretensión fiscal de la provincia de Buenos Aires resulta incorrecta; sin perjuicio de que a criterio de Autosal SA no resulta de aplicación la Resolución General N° 14/2017 –ya que el armado de los coeficientes de ingresos cuestionados por ARBA se corresponde a los períodos 2016 y 2017, los que han sido calculados con mucha anticipación a la sanción de dicha Resolución, publicada en el Boletín Oficial el día 25 de octubre de 2017–, lo cierto es que si se atiende al orden de prelación fijado por el inciso a) del artículo 1° de la referida resolución general, se observa que la provincia de Buenos Aires ha descartado infundadamente la aplicación del primer apartado, que refiere a la atribución de ingresos de acuerdo con el domicilio de la sucursal o establecimiento de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra. Es que, justamente, dice, la relación permanente y fluida de Autosal SA con sus clientes, como así también la existencia de viajantes de comercio o agentes que intervienen en las operaciones, permite determinar con contundencia que el contribuyente tiene conocimiento sobre tal domicilio, siendo que en definitiva este ha sido el criterio adoptado por Autosal SA para el caso; máxime, cuando en las actuaciones administrativas y a raíz de la prueba incorporada en el caso surgen elementos suficientes para aplicar tal criterio, en tanto existe

un elemento que permite establecer que "la solicitud de la mercadería provino de un determinado lugar"; ello así, toda vez que el requerimiento de mercaderías es formulado directamente al agente de ventas de Autosal, que se apersona en el establecimiento del cliente en el territorio provincial del que se trate, a efectos de instrumentalizar el pedido de mercadería.

En definitiva, concluye que la propia operación comercial llevada adelante por Autosal SA con sus diversos clientes –que, aclara, fue objeto de aporte probatorio en el caso– demuestra que se está ante una relación fluida en el tiempo, con intervención de viajantes o agentes de comercio, por lo que es posible conocer de dónde provienen la solicitud o requerimiento de mercadería y, en su caso, el ingreso por cada operación, todo lo cual ha sido desconocido por la provincia de Buenos Aires al formular el ajuste.

Que, indica, que la provincia de Buenos Aires se agravia de la decisión adoptada por la Comisión Arbitral en tanto se aparta de la "realidad económica" del caso concreto.

Al respecto, observa que los fundamentos esgrimidos por la provincia de Buenos Aires sobre este punto resultan acertados, toda vez que se está ante una decisión que se asienta sobre el conocimiento que el contribuyente pueda tener sobre el destino final de la mercadería, lo que claramente no puede atribuirse al coeficiente de cada cliente, en tanto ello no se adecúa a la realidad económica de la operación comercial y, a todo evento, tampoco es información a la que tenga acceso el contribuyente de que se trate.

Que, asimismo, indica que la provincia de Buenos Aires también invoca arbitrariedad de la solución adoptada por la Comisión Arbitral y violación a los principios de legalidad y seguridad jurídica. Ratifica lo expuesto por la provincia de Buenos Aires sobre el punto, en cuanto a que el parámetro o "grado de certeza razonable" que viene a imponer la Comisión no puede apartarse de la norma ni de los criterios vigentes al momento de la liquidación del impuesto, por expresa aplicación del principio de reserva de ley en materia tributaria. Comparte las conclusiones arribadas por la provincia de Buenos Aires en lo que respecta a la falta de certeza y vulneración de la seguridad jurídica que ocasiona el decisorio adoptado por la Comisión Arbitral; ello, dado que pone al contribuyente, no sólo en la situación de tener que tributar utilizando un criterio que no existía –ni doctrinaria, ni normativamente– durante los ejercicios objeto de ajuste, sino que además lo coloca en un estado de indefensión absoluto y de inseguridad jurídica, por cuanto se pretende que tribute sobre la declaración y determinación de coeficientes realizada por terceros, siendo dicha declaración a la fecha de emisión de la resolución recurrida, un hecho que pertenece a la órbita privada del tercero y amparada por el secreto fiscal.

Advierte también que es el propio fisco provincial el que manifiesta que la información requerida por la Comisión Arbitral es de acceso restringido, es decir, que no es pública ni de acceso libre para los contribuyentes al momento de determinar sus coeficientes.

Que, finalmente, indica que la provincia de Buenos Aires invoca la inaplicabilidad de los precedentes citados por la Comisión Arbitral para sustentar la posición adoptada en el caso concreto. Al respecto, aclara que, sin perjuicio de lo manifestado por la provincia de Buenos Aires en lo que respecta a la falta de obligatoriedad de los precedentes citados por la Comisión para emitir la resolución en crisis, observa que mediante las resoluciones invocadas por la Comisión –esto es, RCA 23/2021 y RCA 12/2022– en realidad se termina habilitando el criterio de destino final adoptado por Autosal SA para determinar el coeficiente de ingresos.

Que, en definitiva, en base a las consideraciones expuestas a lo largo del presente, advierte que Autosal SA comparte el criterio esgrimido por la provincia de Buenos Aires en lo que respecta a la arbitrariedad de la resolución recurrida por vulnerarse los principios de legalidad y seguridad jurídica, y por configurar un estado de absoluta falta de certeza e incertidumbre sobre el contribuyente, pero no debe perderse de vista que Autosal SA no está de acuerdo con el ajuste practicado por ARBA en la liquidación del IIBB, en lo que respecta a la determinación del coeficiente de ingresos y gastos de los períodos fiscales 2016 y 2017; ello, por cuanto el criterio adoptado por Autosal SA para la determinación del coeficiente de ingresos, de acuerdo con el domicilio del adquirente, tiene sustento en los antecedentes fácticos obrantes en el caso, la normativa aplicable en la materia y el criterio reiteradamente expuesto por la Comisión Arbitral para una gran cantidad de casos análogos.

Que esta Comisión Plenaria observa que en el caso concreto, 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, en primer lugar, por una cuestión lógica, corresponde expedirse sobre los presuntos vicios de la resolución alegados por los apelantes para luego analizar los restantes aspectos. La resolución atacada contiene un análisis de las posiciones sostenidas por las partes, de los elementos de prueba contenidos en el expediente y de la normativa aplicable. Realiza una interpretación de la aplicación del apartado 2 del inciso a) del art. 1º de la Resolución General Nº 14/2017, estipulando un modo concreto (coeficiente unificado del cliente) para establecer los domicilios en los que desarrolla su actividad principal.

Los fundamentos y motivos surgen en forma clara de la resolución recurrida, y los recurrentes expresan los motivos de su discrepancia, lo cual demuestra que no se está frente a un acto infundado o carente de motivación. La discrepancia con la solución legal no implica la existencia de arbitrariedad.

En función de lo expuesto, no ha existido en el caso concreto arbitrariedad por parte de la Comisión Arbitral.

Que, respecto de la primera cuestión a resolver, la Comisión Arbitral, en la resolución apelada, consideró, como quedó dicho, que en el caso concreto es de aplicación el apartado 2 del inciso a) del art. 1° de la Resolución General N° 14/2017: “Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente” y ordenó al fisco de la provincia de Buenos Aires que reliquide el expediente 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 en el caso se está frente a un contribuyente que se dedica a la fabricación de secarropas y congeladoras, junto a sus piezas y accesorios, y sus clientes que han dado lugar al ajuste son Garbarino, Coto, Frávega, Wal Mart –hoy Dorinka SRL–, Merlino Plan, Lekator, Ribeiro, Electrónica Megatone, Cetrogar y Carsa; realiza ventas centralizadas de sus productos a dichos clientes que son entregadas en centros de distribución ubicados en la provincia de Buenos Aires; los elementos reunidos en el expediente han constatado que los productos se entregan en ese lugar, y también es claro que en ese lugar los productos no son utilizados, transformados ni comercializados por el cliente. De acuerdo, entonces, con los elementos recabados por el fisco en sede administrativa y los aportados por el contribuyente,

no es posible tener por acreditado que Autosal SA conociera el destino final de los bienes, en otras palabras, Autosal SA no sabía en donde sus clientes utilizarían, transformarían o comercializarían los bienes que les vendió.

Que la Resolución General 14/2017, aplicable al caso, establece, en el inciso a) de su art. 1°, que: "*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. Cuando no fuera posible establecer el destino final del bien, tal cual se define en el párrafo anterior, se atenderá al orden de prelación que se indica a continuación: 1. Domicilio de la sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente del adquirente, de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra; 2. Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente; 3. Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes; 4. Domicilio de la sede administrativa del adquirente*".

Ello implica, sin margen de duda alguna, que para aplicar lo dispuesto en los apartados 2., 3. y 4. debe imprescindiblemente desecharse la posibilidad de aplicar los apartados que los preceden.

En cuanto al apartado 1, no obran notas de pedido u otros elementos que permitan establecer que los bienes adquiridos tuvieran como destino un determinado establecimiento, ya sea una sucursal, agencia u otra unidad de radicación permanente del adquirente.

Lo propio cabe decir respecto del apartado 2.: no es posible su aplicación puesto que se trata de clientes que poseen actividad interjurisdiccional con múltiples sucursales (vgr. Garbarino, Coto, Frávega, Wal Mart –hoy Dorinka SRL–, Merlino Plan, Lekator, Ribeiro, Electrónica Megatone, Cetrogar y Carsa), por lo que en esos casos la actividad principal se realiza en múltiples lugares.

Que, en consecuencia, por el orden de prelación antes dicho, y de acuerdo a la documentación obrante en las actuaciones administrativas, está acreditado que la mercadería fue entregada a los clientes en depósitos o centros de distribución ubicados en la provincia de Buenos Aires, por lo que corresponde aplicar lo establecido en el apartado 3., inc. a), de su artículo 1°, esto es: "*Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes*" y revocar la resolución de la Comisión Arbitral y confirmar el ajuste de ingresos realizado por el fisco.

Que, por otra parte, respecto de la segunda cuestión a resolver, gastos prorrateables, cabe indicar que el artículo 16 del Reglamento Procesal exige que la apelación debe interponerse por escrito, expresando punto por punto los agravios que causa al apelante la disposición o resolución impugnada.

En primer término, es dable recordar que para analizar la existencia de fundamentos y agravios en el recurso, en cumplimiento de la exigencia del mencionado artículo 16 del RP, resulta de aplicación supletoria el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

La Comisión Arbitral en la resolución apelada sostuvo:

"*… cabe señalar que la directriz sentada por el artículo 4º 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 4º, 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)".

Cabe destacar, en primer lugar, que la recurrente no formula una crítica concreta y razonada de los fundamentos expuestos por la Comisión Arbitral en su resolución, ni demuestra en qué aspecto particular de la misma ha incurrido en error, sea en la apreciación de los hechos, en la valoración de la prueba, en el derecho, o en la aplicación de las normas jurídicas a esos hechos.

La accionante ha tenido más de una oportunidad para aportar los elementos de prueba y, especialmente en el caso concreto, le han sido expresamente requeridos. Cabe recordar en este sentido que el Convenio Multilateral establece en su artículo 30 que "*Los contribuyentes comprendidos en el presente Convenio están obligados a suministrar todos los elementos de juicio tendientes a establecer su verdadera situación fiscal, cualquiera sea la jurisdicción adherida que realice la fiscalización.*". En consecuencia, ante la desidia del contribuyente o el ocultamiento voluntario de los elementos necesarios, corresponde resolver de acuerdo con las constancias de la causa. Obsérvese que el apelante no se hace cargo de dicho incumplimiento, ni explica ni prueba cuáles han sido los motivos por los cuales no aportó los elementos requeridos de la forma solicitada. En este sentido, corresponde señalar que toda vez que el balance registra operaciones agrupadas, implicará necesariamente que, a fin de que el fisco pueda verificar el lugar en el cual fue efectivamente soportado un gasto, se exhiban los comprobantes respaldatorios de las operaciones; en el presente caso concreto, el contribuyente expone sus agravios sin sustento fáctico alguno, ya que no ha proporcionado documentación que permita verificar la veracidad de sus afirmaciones.

Por otro lado, aplicando las cargas probatorias dinámicas, que se refieren a que la responsabilidad de probar un hecho recae en la parte que está en mejores condiciones de hacerlo, corresponde, como quedó dicho, al contribuyente presentar los documentos que

demuestren que los gastos que pretende prorratear no pueden ser atribuidos con certeza; al no contener el recurso de una crítica concreta y razonada de los elementos de hecho, las pruebas y el derecho considerado por la Comisión Arbitral, implica un incumplimiento de la exigencia del artículo 16 del Reglamento Procesal, lo cual obsta a la admisibilidad del recurso en este punto.

Que, consecuentemente, este decisorio genera efectos en cuanto a la asignación del coeficiente unificado expuesto en las declaraciones juradas de los periodos que abarca la Disposición Determinativa N° 4032/2023 dictada por la ARBA.

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 12 de junio de 2025.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1º.- Declarar inadmisible el recurso interpuesto por Autosal SA en cuanto a los gastos prorrateables y no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Autosal SA, contra la Resolución CA N° 34/2024, en lo que fuera materia de agravios, de acuerdo a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º.- Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la provincia de Buenos Aires contra la Resolución CA N° 34/2024 y confirmar la determinación practicada por el fisco de dicha jurisdicción, de acuerdo a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 3º.- Notificar a las partes interesadas, hacer saber a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.

Firmado digitalmente por
BIALE Fernando Mauricio

SECRETARIO

PRESIDENTE
Firmado por María Soledad
CLAROS