

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 9 de octubre de 2024.

RESOLUCIÓN CA N.º 24/2024

VISTO:

El Expte. CM N° 1689/2021 “Orbis Mertig SAIC c/ Ciudad Autónoma 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 Resolución N° 1621-GCABA-DGR-2021 dictada por el Subdirector General de Técnica Tributaria de la Dirección General de Rentas dependiente de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (AGIP); 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 comercializa sus productos, entre otros, con múltiples cadenas de retail (también conocidas como venta al detalle o comercio minorista), que son aquellas empresas especializadas en la comercialización masiva de productos o servicios uniformes a grandes cantidades de clientes que revisten el carácter de consumidores finales.

Indica que los clientes de Orbis que se analizaron para cuestionar el coeficiente de ingresos califican como cadenas de retail en el rubro de electrodomésticos y como puede observarse de la enumeración de empresas mencionadas en la muestra utilizada por la Dirección General de Rentas (DGR), se trata de compañías que se dedican a la compra de ese tipo de productos y que, posteriormente y mediante distintos canales presenciales o electrónicos, revenden los bienes adquiridos a una masa sumamente amplia y heterogénea de consumidores finales, que pueden encontrarse ubicados en múltiples puntos geográficos del país.

Señala que la actividad comercial de las cadenas de retail es absolutamente particular y distinta a la que desarrollan otro tipo de revendedores de productos; los bienes que Orbis comercializa con las cadenas de retail califican como electrodomésticos y, por ende, se trata de productos que no revisten el carácter de bienes registrables o respecto de los cuales puede efectuarse un seguimiento formal de su movimiento una vez que fueron adquiridos por el consumidor final, cliente de las cadenas de retail (conf. artículos 1890 y concordantes del CCyC); Orbis y las cadenas de retail no tienen vínculos comerciales por los cuales definan políticas o estrategias de comercialización a los consumidores finales; Orbis únicamente vende sus productos a sus clientes y se desentiende completamente de la estrategia comercial de las cadenas de retail y ninguna de las cadenas de retail tiene un contrato de exclusividad con Orbis en virtud del cual únicamente venda productos fabricados por Orbis y/o se comprometa a comercializar los bienes comprados en determinadas jurisdicciones y/o sucursales específicas.

Que, hace saber, que Orbis fue notificada de la Disposición 1624 dictada por la ARBA: en este acto administrativo, el fisco de la provincia de Buenos Aires cuestionó la asignación de ingresos correspondientes a ventas a distintas cadenas de retail durante los períodos 2013/2014 y asumió una posición diametralmente opuesta a la consagrada en la Resolución 1621, en el entendimiento que correspondería atribuir los ingresos originados en las ventas a determinadas cadenas de retail por aplicación del criterio de destino final/lugar de entrega de los bienes y resultaría incorrecta la aplicación del criterio de lugar del domicilio del adquirente en función de que Orbis no cuenta con información al respecto al momento de la entrega. Oportunamente, dice, se comunicó a la DGR de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el dictado de ese acto administrativo por parte de ARBA, entre otras cuestiones, a efectos de evidenciar la existencia de criterios disímiles por parte de los organismos fiscales de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la provincia de Buenos Aires sobre la misma materia y la complejidad de las cuestiones involucradas en las presentes actuaciones.

Sostiene que las controversias interpretativas entre ARBA y la DGR colocan a Orbis en un estado de incertidumbre e indefensión y la exponen a la formulación reclamos de manera permanente: si se aplica el criterio de la DGR, ARBA cursará una pretensión fiscal; por el contrario, si se aplica el criterio de ARBA, será la DGR de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el organismo que notifique un ajuste.

Dice que la DGR pretendió quitar relevancia a la Disposición 1624 bajo el argumento de que se refiere a períodos fiscales distintos a los involucrados en el caso de marras (conf. primer párrafo de la página 9 de la Resolución 1621): sin embargo, afirma que resulta irrelevante el hecho de que la Disposición 1624 se refiera a períodos fiscales distintos a los incluidos en las presentes actuaciones, pues lo que se pretende evidenciar es la existencia de criterios técnicos contrapuestos entre dos dependencias fiscales locales respecto de la misma temática y del mismo contribuyente.

Adicionalmente, destaca que, recientemente, ARBA formuló un cuestionamiento respecto del período fiscal 2015 que también se vincula con el criterio de atribución de los ingresos relacionados con las operaciones de venta a determinado tipo de clientes y que confirma la posición fijada en la Disposición 1624; por ende, se observa que el fisco de la provincia de Buenos Aires considera que debe aplicarse el criterio de atribución que AGIP cuestiona en la Resolución 1621 e independientemente de su improcedencia, la DGR ya no puede esgrimir que la posición de ARBA no tiene relevancia respecto de las presentes actuaciones por vincularse con períodos fiscales distintos.

Considera relevante que la Comisión Arbitral tenga presente la existencia de las tesituras contrapuestas entre la DGR y ARBA respecto del mismo tema y contribuyente.

Que sostiene que en el caso particular de Orbis, dadas las particularidades de la vinculación comercial con las cadenas de retail, el criterio de lugar de entrega no se contrapone con el criterio de destino final del bien como pretende manifestarlo la DGR; Orbis no aplica el criterio de lugar de entrega a efectos de la distribución de los ingresos correspondientes a las ventas a las cadenas de retail, sino que, contrariamente a lo sostenido por el organismo, aplica el criterio del lugar del destino final de los bienes fijado por la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria en los pronunciamientos de los últimos años; lo que sucede es que, en el caso de esas operaciones de

comercialización, el destino final del bien coincide con el lugar en el cual Orbis entrega los productos vendidos, en función de la información que Orbis posee al momento de formalizar las operaciones y de las particulares condiciones de comercialización de las cadenas de retail.

Alega que ante la imposibilidad de establecer el destino final del bien entendido como el lugar en el cual el consumidor final del producto se encuentra ubicado, resulta razonable que la atribución de los ingresos sea realizada al destino final del bien entendido como la jurisdicción donde se encuentran ubicados los depósitos o centros de distribución de los compradores de los productos; ello así, atento que se trata de la única jurisdicción a la cual Orbis puede vincular la transacción realizada.

Señala que en virtud de lo todo anterior, es que Orbis aplica el criterio del destino final/lugar de entrega para la distribución de los ingresos originados en ventas a cadenas de retail que reciben los productos comprados en depósitos o centros de distribución y desconocen donde los comercializarán finalmente y realizan sus ventas a un público consumidor atomizado cuyo domicilio desconoce y no tiene posibilidad fáctica y jurídica de conocer al momento de la celebración de las operaciones con Orbis.

Considera, asimismo, relevante resaltar las siguientes consideraciones:

-Orbis desconoce el domicilio de los adquirentes finales de los productos (clientes de las cadenas de retail); tal es así, que la DGR no arrió ninguna constancia documental que demuestre que Orbis tiene conocimiento del domicilio del consumidor final y construyó su pretensión fiscal sobre la premisa de que los productos vendidos por Orbis necesariamente tenían que venderse a sujetos domiciliados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

-Orbis no tiene un vínculo contractual con las cadenas de retail por el cual se definan conjuntamente las estrategias de comercialización de los productos previamente vendidos por Orbis y/o pueda conocerse la jurisdicción en la cual se venderán o vendieron los electrodomésticos fabricados por Orbis.

-Orbis no comercializa sus productos con un número reducido de cadenas de retail o clientes. Por el contrario, durante el 2015 Orbis vendió productos a más de 2700 clientes y durante el 2016 hizo lo propio con más de 2400 clientes. La forma en la que se desarrolla el negocio provoca que resulte imposible que, a pesar de la relación comercial que pueda existir, Orbis pueda requerir información a sus clientes respecto de la forma y/o jurisdicción en la cual comercializan los productos previamente comprados a Orbis; observa que debería requerirse esa información a un número muy significativo de clientes en cada oportunidad en que debe cumplir sus obligaciones como contribuyente del ISIB, lo que tornaría fácticamente imposible su realización.

-Orbis no tiene elementos fehacientes para presumir que los productos vendidos a las cadenas de retail serán posteriormente comercializados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y/o cuál es la proporción de ventas que tienen lugar en esa jurisdicción.

-Orbis no vende sus productos a las cadenas de retail luego de que éstas reciban un pedido de un consumidor final; en otras palabras, no comercializa sobre la base de un previo pedido del cliente de las cadenas de retail que permitiría identificar el sujeto involucrado y su domicilio (solicitud por encargo).

-Orbis no conoce la política de stocks y tiempos de rotación de sus productos en cada una de las cadenas de retail y, por ende, se reducen aún más las posibilidades de efectuar una trazabilidad de los productos vendidos posterior a su entrega.

-Las cadenas de retail no acuerdan con Orbis una entrega descentralizada de los productos comprados.

-El criterio de Orbis se encuentra específicamente contemplado en la Resolución 14/2017 en la cual la DGR sustenta su tesis y demuestra la improcedencia del criterio fiscal: menciona que la DGR indica que su pretensión fiscal se sustenta en las previsiones del punto 1 del inciso a) del artículo 1 de la Resolución 14/2017; sin embargo, manifiesta que existe una equivocación en el razonamiento de la DGR puesto que parte del error de asumir que se cumplen las premisas del punto 1) del inciso a) del artículo 1° de la Resolución 14/2017 cuando, en realidad, ello no ocurre y ante esa circunstancia, debe continuarse con la utilización de los otros supuestos del inciso a) del artículo 1° de la Resolución 14/2017 y el primero que resulta aplicable es el elegido por Orbis.

-El criterio aplicado por Orbis en los períodos 2015 y 2016 se encuentra ratificado por la Disposición 1624 de ARBA relacionada con los períodos 2013 y 2014.

Que, asimismo, sostiene la irrazonabilidad e inaplicabilidad del mecanismo utilizado por la DGR en lo que respecta al coeficiente de ingresos; al respecto, señala que:

-La muestra utilizada por la DGR no resulta representativa, entre otras cuestiones, atento que solamente alcanza al 1% aproximadamente de la totalidad de los clientes de Orbis durante los períodos involucrados en las actuaciones y la facturación emitida a los clientes incluidos de Orbis a los cuales se libraron requerimientos de información durante el trámite de la fiscalización no alcanza el 20% de la facturación total considerada para la determinación de los coeficientes de ingreso fiscalizados.

-Si se asumiera la tesis de que la muestra resulta representativa y suficiente a los efectos de elaborar un criterio general y extrapolable a otras situaciones, afirma que las evidencias recolectadas no resultarían igualmente útiles; al respecto, menciona que Garbarino SA y Cenconsud SA confirmaron que no contaban con elementos para ratificar en donde se habían comercializado los bienes comprados a Orbis y entregados en los depósitos o centros de distribución ubicados fuera de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; esto, revela que las respuestas de esas compañías no concedieron elementos que permitan considerar que existieron ventas en esa jurisdicción; Frávega SACIEI y Maransi SA no presentaron contestaciones y, por ende, tampoco se visualizan pruebas que permitan presumir que esas compañías comercializaron los productos comprados a Orbis en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; la DGR no manifiesta que haya cursado pedidos de información a otras empresas incluidas dentro de la muestra tomada y, por ende, esa muestra es todavía menor (por ejemplo, el caso de la sociedad Indesit Argentina SA) y la situación respecto de la evaluación de la existencia de sucursales en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de las cadenas de retail fue realizada al momento de la sustanciación de la fiscalización y no respecto de los ejercicios involucrados en el caso de marras.

-En el tercer párrafo de la página 3 de la Resolución 1069 se visualiza que la DGR recolectó información únicamente respecto del período 2015; resulta improcedente que pretenda formularse un ajuste en el ejercicio 2016 cuando esa repartición no solicitó elementos de ese último año para elaborar su criterio técnico; al tratarse de circunstancias fácticas las que determinan la atribución de ingresos, la situación de un

año, no puede extrapolarse de manera directa a otro en la medida en que no se tengan pruebas para hacerlo.

-Es un error considerar que la existencia de sucursales físicas en una determinada jurisdicción, garantiza que todas las ventas de la compañía involucrada tengan lugar dentro de sus límites; el avance de la tecnología evidencia que la falta de sucursales físicas en una determinada jurisdicción no califica como un elemento suficiente para descartar ventas en otra y/o para considerar que la existencia de sucursales en una determinada jurisdicción es suficiente para entender que hubo venta de productos fabricados por Orbis en aquellas.

-Ante la falta de confirmación de las propias empresas involucradas y con el supuesto objetivo de atribuir razonablemente las ventas de los clientes de Orbis, la fiscalización procedió a asignarlas a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en función al coeficiente de ingresos declarado por cada una de esas compañías para dicha jurisdicción; es decir, la DGR construye la ficción de que las empresas que compran productos a Orbis los venden en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en la misma proporción de sus ingresos atribuibles a esa jurisdicción; contrariamente a lo afirmado por la DGR, esa ficción creada deviene completamente irrazonable e ilegítima; ello así, por las siguientes razones:

-Orbis desconoce cuál es el coeficiente de ingresos declarado por sus compradores y, por lo tanto, resultaría un contrasentido que se pretenda que Orbis distribuya sus ingresos por ventas en función de un dato que no posee; no se trata de información pública.

-legalmente Orbis se encuentra imposibilitada para requerir 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 (conf. artículo 102 del Código Fiscal).

-comercialmente no podría obtener esa información: las cadenas de retail que son clientes de Orbis, al mismo tiempo, revisten el carácter de competidoras comerciales entre sí: por ende, es ilógico pensar que las cadenas de retail van a compartir información sensible de su negocio (básicamente, jurisdicciones en las cuales tienen mayores o menores ventas) con un proveedor que, a su vez, tiene relación comercial con sus competidores y, menos aún, si no existe la obligación legal de suministrarla.

-cuando el organismo fiscal formula un ajuste en base a un determinado criterio, parte de la base de sostener que ese es el criterio que el contribuyente debió haber aplicado si pretendía evitar un reclamo de parte de las autoridades; ahora bien, la DGR no puede pretender que Orbis aplique un criterio que no se encuentra en condiciones fácticas y jurídicas de utilizar debido a que no se cuenta y/o no puede accederse a la información que lo sustenta.

Que, por otra parte, señala que la DGR consideró como no computable a la cuenta de Comisiones a Terceros bajo la premisa de que la misma se relacionaría con el pago de Tasa por el uso de licencias; sin embargo, menciona que en esa cuenta se registran los gastos por comisiones que corresponden a la facturación de los vendedores de Orbis y, por ende, se trata de gastos que califican como computables (conf. artículo 3° del Convenio Multilateral).

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

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires señala que la inspección actuante verificó la situación fiscal del contribuyente y realizó ajustes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a favor de fisco por los períodos fiscales 2015 (1° a 12° anticipos mensuales) y 2016 (1° a 12° anticipos mensuales).

Que, en primer lugar recalca, en respuesta a los agravios planteados, que la fiscalización tuvo en cuenta que el criterio determinado por la Comisión Arbitral para la atribución de ingresos, es la jurisdicción de destino final del bien, conforme los términos de la Resolución General CA N° 14/2017.

En este sentido y en función del orden de prelación dispuesto por la normativa citada, dice que la inspección actuante tomó en consideración el domicilio de la sucursal o establecimiento de radicación permanente del adquirente, en forma proporcional a las operaciones de compra, procediendo a relevar a los veinte principales clientes y a verificar la existencia de sucursales en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; de dicho procedimiento, se corroboró que Bosan SA y Tío Musa SA tienen el 100% de sus centros en ésta Ciudad, y que las empresas Garbarino SA, Frávega SACIE I., Cencosud SA y Maransi SA poseen sucursales tanto en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como así también en otras jurisdicciones; asimismo, se efectuaron circularizaciones a los mencionados clientes a fin de obtener información respecto de la operatoria comercial con la firma apelante.

Posteriormente –indica– y luego del análisis de la información recabada (tanto de la empresa como de sus clientes) la fiscalización procedió a asignar las ventas para el fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por considerarse de acuerdo a la Resolución General N° 14/2017 que aquellos clientes de la recurrente que poseen sucursales en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, han efectuado ventas en esta jurisdicción, determinándose un nuevo coeficiente de ingresos.

Considera que ante la falta de datos de los clientes proporcionados por la empresa, la presunción utilizada por la fiscalización respecto de la asignación de los ingresos en función de los coeficientes declarados por dichos clientes, resulta un parámetro razonable, concordante con el criterio expuesto en la Resolución N° 3/2021 “Sucesores de Alfredo Williner SA c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires” por la Comisión Arbitral.

Cita más precedentes en donde reiteradamente se ha sostenido en el ámbito de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, que la atribución de ingresos en los casos de venta de bienes no debe realizarse exclusivamente a la jurisdicción de entrega de los mismos como erróneamente realiza en la práctica la empresa,

A mayor abundamiento, destaca que la contribuyente exterioriza por medio de sus actividades económicas y su modalidad operativa que tiene total conocimiento que en el territorio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se concreta parte del destino final de sus productos. Incluso, dice, su sitio web permite la interacción con el mismo, posibilitando conocer la ubicación desde donde se accede y así la empresa informa los lugares donde pueden obtenerse los productos que vende; por otro lado, la

página web ofrece formulario de contacto (donde se solicitan gran cantidad de datos) para servicios de post-venta y número 0800 para servicio de atención al cliente: observa que por nota informativa la contribuyente de marras afirma: “...Los *ingresos de la sociedad se originan en la venta de artefactos de fabricación propia, de mercadería de reventa y venta a consumidores finales; no obteniéndose ingresos por la prestación de servicios ya que el servicio de Postventa se efectúa para cumplir con las garantías de los productos y constituye un gasto para la sociedad*” (ver orden 45).

Que, asimismo, señala que el agravio de la recurrente relacionado con que la existencia de sucursales físicas en una determinada jurisdicción, no garantiza que todas las ventas de la compañía involucrada tengan lugar dentro de sus límites tampoco puede prosperar y no obsta al criterio utilizado por el fisco, de proporcionar dichas ventas en función del coeficiente de ingresos declarado por tales contribuyentes para la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Además, recuerda que, dado que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no es un gravamen de los denominados instantáneos, la contribuyente de marras tiene un ejercicio comercial completo, plasmado en sus Estados Contables para distribuir los ingresos (por ventas de mercaderías en este caso) de la jurisdicción de donde provienen, estableciendo los coeficientes respectivos conforme a la normativa del Convenio Multilateral definida en su artículo 5°. Por tal motivo, considera que no resulta necesario que Orbis conozca el destino de los bienes al momento exacto de la realización de la operación ya que no resulta una exigencia establecida en el texto de la Resolución General CA N° 14/2017, sin perjuicio de que deba guardar los recaudos para conocer el mismo en momento oportuno.

Que en aquello relativo a la Disposición Delegada SEATYS N° 1624/2020 emitida por la ARBA, observa que la misma corresponde a los periodos fiscales 2013 (enero a diciembre) y 2014 (enero a diciembre), motivo por el cual entiende que no resulta un elemento conducente a los efectos del análisis del presente caso concreto por parte de la Comisión Arbitral.

Que, por otro lado y en cuanto al coeficiente de gastos, indica que la inspección actuante procedió a analizar los rubros contenidos en el cuadro requerido por el artículo 64 de la Ley 19.550, a fin de corroborar la correcta asignación de los mismos; en este punto, la recurrente se agravia exclusivamente de la cuenta “Comisiones a Terceros”, toda vez que la misma fue considerada por la fiscalización como no computable por relacionarse con el pago de Tasa por el Uso de Licencias.

Sostiene que previo a cualquier consideración, debe tenerse presente que en todo caso concreto sometido al decisorio de la Comisión Arbitral los agravios se deben exponer y sustentar con documentación clara, suficiente y precisa, situación que no se observa en el presente (dicha exigencia se encuentra establecida en el artículo 8° del Reglamento Procesal para las Comisiones Arbitral y Plenaria).

Manifiesta que si bien la contribuyente sostiene en su presentación que en dicha cuenta se registran los gastos por comisiones que corresponden a la facturación de los vendedores de Orbis, no acompañó en ninguna de las instancias procedimentales (procedimiento local ni en Comisión Arbitral) prueba documental que acredite la naturaleza de dicho gasto.

Que, por último y en cuanto al ofrecimiento de prueba pericial contable, entiende que debe ser desestimada por innecesaria y meramente dilatoria, dado que la apelante podría haber acompañado en esta instancia de Comisión Arbitral toda la prueba documental necesaria para demostrar la distribución que entiende correcta y sin embargo no lo hizo.

Que esta Comisión Arbitral observa que en el caso concreto se encuentra en discusión el procedimiento de asignación de ingresos realizado por el fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por las ventas que realizó Orbis Mertig SAIC a sus clientes, y la computabilidad de los gastos registrados en la cuenta "Comisiones a Terceros".

Que el fisco y el contribuyente son contestes en que corresponde la aplicación de la RG CA N° 14/2017, cuestión sobre la cual se coincide. Cabe recordar que esta Comisión Arbitral en la RCA N° 10/2024 sostuvo, en relación con la RG CA N° 14/2017, que dicha interpretación no establece un período o fecha a partir de la cual se pone en vigencia, sin perjuicio de que el criterio empleado para el ajuste era el que imperaba en su momento.

Que analizada las actuaciones administrativas se observa que el contribuyente manifiesta que no conoce el destino final, y en este aspecto también coincide el fisco, puesto que, al referir la determinación de oficio al orden de prelación establecido en la RG CA N° 14/17, reconoce que no es posible conocer el destino final.

Dicha RG 14/2017 establece en su inc. a) del artículo 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".

En el caso no existen elementos probatorios que permitan establecer con absoluta certeza cuál ha sido el destino final de los bienes; por lo tanto, a falta de ello, corresponde acudir a la aplicación de lo dispuesto por la RG CA N° 14/2017 en su artículo 1°, inc. a), el cual establece que 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.*

El fisco, al contestar el traslado, resalta los apartados 1 y 2 del inciso a) del artículo 1° de la RG CA 14/2017.

En forma preliminar, debe recordarse que el encabezado del inc. a) estipula que: *"se atenderá al orden de prelación que se indica a continuación"*; ello implica, sin margen de duda alguna, que para aplicar los apartados 2°, 3° y 4° debe

imprescindiblemente desecharse la posibilidad de aplicar los apartados que los preceden.

Tampoco debe olvidarse que en la aplicación de los apartados debe tenerse presente la última parte del inciso a) que establece: *“En todos los casos, se considerarán los antecedentes documentales que acrediten la operatoria comercial realizada en los períodos involucrados, en la medida que no se opongan a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se verifiquen”*.

Que en cuanto al apartado 1 (RG CA N° 14/2017), cabe señalar que no obran en las actuaciones administrativas elementos para aplicar el mismo, por lo tanto, su aplicación no resulta posible. Es claro que la norma pretende para dicho caso que exista un elemento que permita establecer que la solicitud de la mercadería provino de un determinado lugar o que la mercadería fue solicitada para un determinado lugar. En el caso concreto, no obran órdenes de compra o notas de pedido que indiquen ello.

Por otra parte, de la respuesta de Garbarino surge (Orden 133) que no puede informar con respecto a las compras efectuadas a Orbis Mertig SAIC, en los períodos 04/2013 a 03/2014 y 04/2014 a 03/2015, el porcentaje de las mismas que sean destinadas a comercialización en sucursales en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ni monto total de dichas compras *“atento a que las compras a proveedores se realizan de manera global para toda la compañía y se receptionan –a costo del proveedor– en el Centro de Distribución, ubicado en la localidad bonaerense de La Tablada”*.

Tampoco la mera existencia de sucursales no permite deducir que de las mismas provengan los pedidos y menos aún cuantificar en forma razonable las mismas.

Por lo expuesto, no resulta aplicable el apartado 1 del inc. a) del art. 1° de la RG N° 14/2017

Que en lo que respecta al apartado 2° (RG CA N° 14/2017), la dificultad se presenta en aquellos casos en los que se trata de clientes que tienen actividad interjurisdiccional con varias sucursales (p. ej. Frávega SA, Garbarino SA, Cencosud, Walmart, etc); en esos casos la actividad principal se desarrolla en diversos lugares y el problema es determinar cuál es el lugar en donde se desarrolla la actividad principal cuando se trata de establecimientos comerciales y no de producción, que realizan la comercialización de productos masivos a gran escala, como en estos casos; ese domicilio, sin duda no es el de la sede administrativa, dado que el mismo está contenido en el apartado 4 del inc. a); es por ello que para establecerla frente a tales circunstancias debe buscarse un parámetro lógico o indicio lo más cercano posible a la realidad.

En este punto, cabe destacar que la Comisión Plenaria en el “Expte. CM N° 1648/2020 “Whirlpool Argentina SRL c/ provincia de Buenos Aires”, mediante RCP N° 15/2023, apartándose del criterio de esta Comisión, que había tomado el domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes, dijo que: *.. corresponde atribuir los ingresos ... conforme lo establecido el apartado 2 del inciso a) del art. 1° de la Resolución General N° 14/2017; esto es: “Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente”*, por lo que la provincia de Buenos Aires deberá ajustar su pretensión y, para ello, deberá practicar una

reliquidación del ajuste de ingresos, teniendo en consideración, para dicha asignación de los ingresos, los coeficientes declarados por los clientes de Whirlpool Argentina SRL a los efectos de proporcionar el destino final de los bienes”.

En función de lo expuesto, este último antecedente permite ratificar el criterio fiscal, esto es, la utilización del coeficiente en relación a Frávega, Garbarino, Cencosud, y Maransi SA.

Por otra parte, en el caso de Bosan SA, Indesit Argentina y Tío Musa SA, el fisco utiliza un porcentaje del cien por ciento (100%), no surgiendo del expediente que ese sea el coeficiente de dichos clientes en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Cabe reiterar que la mera circunstancia de que puedan existir sólo locales en dicha jurisdicción –lo cual tampoco surge del expediente– no permite concluir sin otro elemento corroborante que allí hayan tenido como destino final los productos.

Por lo tanto, en relación con Bosan SA, Indesit Argentina y Tío Musa SA, el fisco deberá utilizar el mismo criterio antes expuesto, esto es, el coeficiente de dichos clientes.

Cabe añadir, para concluir este punto, que del análisis de la Orden 173 (año 2014) y de la Orden 173 (año 2015), se observa el siguiente procedimiento utilizado por el fisco: De los veinte principales clientes realiza asignaciones según coeficientes para los clientes Fravega, Garbarino, Cencosud, y Maransi SA y toma –incorrectamente– el ciento por ciento para los casos de Bosan SA, Indesit Argentina, y Tío Musa SA.

De las ventas a estos veinte principales clientes (50,18% de las ventas en 2014 y 42,23% de las ventas en 2015) obtiene un coeficiente de ingresos que lo proyecta sobre la totalidad de los ingresos por ventas.

Esta segunda proyección implica sumar o adicionar una nueva presunción a la anterior, por consiguiente, la asignación de ingresos mediante presunciones dobles o cadenas de presunciones se aleja de lo dispuesto en los artículos 27 y 30 del Convenio Multilateral.

Que, por otra parte, es importante señalar, también, que no resulta lógico que el contribuyente desconozca que probablemente una parte de sus productos se comercializarán en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por medio de sus clientes Frávega, Garbarino, Cencosud, Bosan SA, Indesit Argentina, Maransi SA y Tío Musa SA y, por otro lado, el contribuyente no arrima a estos actuados pruebas, o en su defecto un criterio lógico o parámetro que permita acercarse de mejor manera a la realidad económica de los hechos ocurridos.

Asimismo, cabe indicar que en el caso concreto el uso del apartado 3° que asigna como destino final el “Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes...” por parte del contribuyente, lo ha sido desvirtuando la finalidad de la norma.

En efecto, en el último párrafo del inc. a) del art. 1° de la Resolución General N° 14/2017 se observa que la aplicación de cualquier apartado requiere “*que no se opongan a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se verifiquen...*”; por lo tanto, si se considera que las ventas a Garbarino tienen como destino final un centro de distribución, se estaría distorsionando notablemente la realidad económica, que indica que Garbarino lleva a cabo su actividad principal en diversas jurisdicciones.

En consecuencia, asignar el destino de los bienes a un centro de distribución, tal como lo realizó Orbis, en el cual siquiera el adquirente desarrolla su actividad, resultaría un claro apartamiento de la realidad económica siendo una solución asimismo irrazonable.

Que, por otra parte, el ajuste, que refiere el accionante, realizado por la provincia de Buenos Aires mediante Disposición 1624/2020, incluye los períodos 2013 y 2014, en tanto el ajuste que se encuentra bajo análisis se refiere a los períodos 2015 y 2016. Resulta asimismo relevante que el ajuste de la provincia de Buenos Aires no fue tratado por los organismos del Convenio Multilateral, por lo cual tampoco pudo ser discutido por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; en consecuencia, las conclusiones de este no pueden ser oponibles a quien es hoy la jurisdicción determinante.

Que respecto al ajuste de gastos referido a la cuenta "Comisiones a Terceros, esta Comisión Arbitral hizo lugar parcialmente a la prueba pericial ofrecida por Orbis Mertig SAIC con respecto a que el perito informe cuáles son los gastos registrados en la cuenta "Comisiones a Terceros". Asimismo, decidió como medida para mejor proveer que el perito acompañe una muestra de dichos gastos correspondiente a dos meses referidos al periodo involucrado en la determinativa, con el mayor de la cuenta, los asientos y la documentación respaldatoria de los mismos.

Producida la pericia, de su análisis se desprende que se trata de comisiones por ventas, las cuales resultan computables, correspondiendo en consecuencia, en relación a este punto, hacer lugar a la acción interpuesta por Orbis Mertig SAIC.

Que, por otra parte, en esta instancia, el contribuyente acompaña también la Resolución N° 3624/2022 dictada por ARBA, cuyo desglose corresponde de acuerdo a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 8° del Reglamento Procesal. Asimismo, cabe remitirse sobre el particular a lo expuesto en el considerando precedente.

Que, por último, respecto de la prueba, cabe indicar que la documental y la documental en poder de terceros se han agregado a las actuaciones.

En lo cuanto a la pericial contable: a) en relación a lo requerido en el punto 2 la información solicitada obra en el expediente administrativo la Orden 173 resultando insustancial su producción; b) en cuanto a lo solicitado en el punto 3, las partes están contestes en que no existen elementos ciertos para la atribución de las ventas, resultado por ello su producción innecesaria; c) en cuanto al punto 4, en el que se solicita al experto "Cuál fue el criterio de atribución de ingresos relativo a las ventas a cadenas de retail aplicado por Orbis Mertig SAIC y si considera que el mismo resulta legítimo y razonable", dicha apreciación corresponde a los organismos de aplicación del Convenio y no al perito; d) similares reflexiones corresponden al punto 5 propuesto.

Finalmente, la informativa ofrecida no aportará datos sustanciales para resolver la causa.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en las reuniones de Comisión Arbitral realizadas el 26 de junio y el 11 de septiembre de 2024.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1°.- Hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por Orbis Mertig SAIC contra la Resolución N° 1621-GCABA-DGR-2021 dictada por el Subdirector General de Técnica Tributaria de la Dirección General de Rentas dependiente de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2°.- Ordenar al fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que efectúe una reliquidación del ajuste practicado (operaciones comprendidas con los clientes de Orbis Mertig SAIC: Bosan SA, Indesit Argentina y Tío Musa SA), de acuerdo a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 3°.- Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás jurisdicciones adheridas.



SECRETARIO

PRESIDENTE