

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 14 de noviembre de 2024.

RESOLUCIÓN CP N.º 26/2024

VISTO:

El Expte. CM N.º 1730/2022 “Automotores Russoniello SA c/ provincia de Misiones”, en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución CA N.º 13/2024; 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 provincia de Misiones carece de sustento territorial para ejercer la potestad tributaria en materia del impuesto sobre los ingresos brutos. Dice que de conformidad con las actuaciones administrativas y la documentación acompañada en la acción rechazada por la Comisión Arbitral, resulta evidente y demostrado que las operaciones fiscalizadas fueron realizadas de manera presencial en la provincia de Buenos Aires, lugar donde efectivamente se llevó a cabo el negocio, y el retiro de los automóviles por parte de los clientes. Al respecto, cita la Resolución CA N.º 13/2022 y destaca que, conforme los recientes pronunciamientos de la Comisión Arbitral, en el caso de marras corresponde atribuir los ingresos al lugar de concertación de la operación o venta, que en este caso coincide con el domicilio del vendedor o contribuyente –Russoniello en la provincia de Buenos Aires–, motivo por el cual corresponde dejar de lado el criterio del destino final del bien o domicilio del adquirente.

Que, asimismo, señala que la Comisión Arbitral no tuvo en cuenta dónde efectivamente se soportaron los gastos, ni se ponderó su realización durante todos los periodos fiscales comprendidos en la determinación recurrida; así, los gastos que se dicen soportados en Misiones son meramente una presunción, pues no existen pruebas concretas de que se hayan incurridos en la jurisdicción.

Destaca que los gastos individualizados por la Dirección Provincial de Rentas fueron correctamente asignados a la provincia de Buenos Aires y ello es así, porque, en primer lugar, debe considerarse que la administración principal y sede de operaciones (ventas y servicio técnico) se encuentra en dicha provincia.

Por otra parte, señala que no existen representantes ni distribuidores de Automotores Russoniello SA en la provincia de Misiones, toda vez que las ventas se conciertan y materializan en la única sucursal de la sociedad, ubicada en San Isidro, provincia de Buenos Aires.

Que cita el art. 4º del CM y destaca que los gastos, como principio general, deben atribuirse a la jurisdicción donde se originan, y por la vinculación con la misma deben ser soportados por ella; de acuerdo con la documentación compulsada en el curso de la

inspección y aportada debidamente en la acción ante la Comisión Arbitral, no existe constancia alguna que permita siquiera insinuar que la sociedad hubiera incurrido en gastos en la susodicha jurisdicción; la DGR presume la existencia de gastos realizados en esa provincia por el sólo hecho de que Automotores Russoniello SA posee clientes domiciliados en ella (así también lo entendió la CA); sin embargo, tales ingresos deben atribuirse a la provincia de Buenos Aires por ser el lugar donde se concertó la venta y donde Automotores Russoniello SA tiene su salón de ventas.

Indica que de las respuestas a los compradores circularizados en las actuaciones (fueron solamente 3 clientes), surge que esas personas realizaron las compras personalmente en la sucursal de la provincia de Buenos Aires (transcribe sus respuestas). Agrega que tanto la DGR como la Comisión Arbitral sostuvieron que Automotores Russoniello SA cuenta con representantes o distribuidores en la provincia de Misiones, sin ningún elemento concreto que permita arribar a esa conclusión; a punto tal que ni siquiera se consultó ni circularizó a esos supuestos representantes: si Seewald Automotores fuera un representante o distribuidor de la sociedad, como insinúa la DGR, la comisión estaría a cargo de Automotores Russoniello SA y no del comprador, tal como surge de la factura acompañada por el señor B. (cfr. fs. 102).

Que hace mención a los siguientes “gastos” mencionados en la resolución cuestionada. En particular, en lo referido a “gastos de patentamiento”, dice que el fisco pretende atribuirlos como gastos a la jurisdicción de Misiones, y se tratan en realidad en ingresos por servicios efectuados en provincia de Buenos Aires, que consiste en la gestión de formularios y acondicionamiento/entrega de los vehículos en esa provincia a los clientes.

Al respecto, dice que Automotores Russoniello SA no envía unidades a otras provincias, y los automóviles son retirados por el titular o una persona autorizada,; ello también, está acreditado mediante las declaraciones de los clientes circularizados.

Además, no es posible soslayar, dice, que los “gastos de patentamiento” invocados por la DGR fueron documentados como Notas de Débito, es decir, son gastos relativos a la gestión de formularios y para el acondicionamiento/entrega de los vehículos en la provincia de Buenos Aires. Agrega que de las Facturas (cfr. fs. 28, 48, y 49) y las Notas de Débito informadas durante la fiscalización, surge que los “gastos de patentamiento” son soportados por los compradores y la DGR no precisó dónde fueron realizados los gastos a los que hace referencia; es decir, en la resolución cuestionada la DGR se limita a presumir que tales gastos tuvieron lugar en la provincia de Misiones, sin ningún elemento ni sustento en prueba alguna.

Que en el caso de los “fletes”, señala que se trata de traslados desde las terminales automotrices, es decir, desde las fábricas hasta la sucursal de Automotores Russoniello SA; o sea, son gastos soportados fuera de la provincia de Misiones y sin vinculación alguna con ella. Ello puede observarse, dice, de las facturas mediante las cuales las terminales automotrices le facturan a Automotores Russoniello SA una serie de gastos (flete, seguro, y gastos administrativos) que Automotores Russoniello SA le traslada al comprador; y ello da cuenta de que cuando Automotores Russoniello SA factura el concepto “flete”, está trasladando nada más que el costo del traslado de las unidades de las terminales automotrices a la sede de Automotores Russoniello; por tales motivos, el concepto “flete”, no involucra ni refiere a gastos realizados en la jurisdicción de Misiones, sino que los compradores se hacen cargo del traslado del automóvil desde la terminal

hasta la sucursal de Automotores Russoniello SA donde se realiza la compra presencial y retiro del automóvil (cita la Res. CP 1/2021, especialmente, el considerando 11°),

Que, afirma, que también resulta una afirmación manifiestamente dogmática y arbitraria sostener que “Automotores Russoniello SA cuenta con representantes y distribuidores en Misiones”, ya que tales extremos no surgen de las constancias de la causa; la ATM no circularizó a ninguna concesionaria ni comercio de reventa que haya invocado ese carácter; por el contrario, solamente se encuentran agregadas las notas elaboradas por tres sujetos que compraron un automóvil directamente en la sucursal que posee en la provincia de Buenos Aires, de las que precisamente surge lo contrario.

Que, por otra parte, dice que la DGR hizo referencia a “Gastos efectuados en Misiones informados en el subdiario de compras” e hizo mención a dos proveedores, respecto de los cuales destaca lo siguiente: Haimovich Hnos. y Cia. SRL: constituye un proveedor de repuestos para Automotores Russoniello SA y fueron adquiridos a la casa central del proveedor, ubicada en Paraná, provincia de Entre Ríos y entregados en provincia de Buenos Aires; en consecuencia, no es posible que los gastos invocados en la determinación puedan ser atribuibles a la provincia de Misiones.

Respecto a F.M.C. señala que la mencionada escribana prestó servicios notariales a la sede central de la empresa en la provincia de Buenos Aires solamente en dos oportunidades y en el año 2016, lo que solo sería demostrativo de actividad durante el periodo fiscal 2016, pero no puede extenderse respecto de los restantes periodos fiscales (2017 a 2021).

Que, asimismo, indica que el organismo fiscal también hace referencia a “gastos bancarios y otros gastos declarados en el CM05”, que considera que repercuten en todo el país; esa es una conclusión a la cual solo puede arribarse si el contribuyente realiza su actividad en todo el país y realiza esos gastos en todas las jurisdicciones; máxime, cuando los únicos tres clientes que fueron circularizados durante la fiscalización (cfr. fs. 91, 99 y 104), señalaron transferencia bancaria, sin que se individualizara dónde estaba ubicada la cuenta de origen, o en efectivo; es decir, los pagos no se realizaron mediante depósitos en sucursales ubicadas en la provincia de Misiones, en consecuencia, no es posible atribuir siquiera genéricamente “gastos bancarios” a esa jurisdicción.

Agrega que en un sentido análogo la DGR se refirió con respecto a los “gastos administrativos”, refiriendo solamente que habían sido declarados en el CM05, pero no invocó ningún elemento que permitiera atribuirles un sustento territorial distinto al que la empresa tiene en la provincia de Buenos Aires. Cita la Resolución CA 18/12 y dice que la provincia de Misiones debe probar que se realizó alguno de esos gastos en esa jurisdicción que permita otorgarle sustento territorial.

Que hace referencia al quinto párrafo del segundo considerando del Resolución 1912/22 dictada por la ATM y transcribe el artículo 164 del Código Procesal Civil y Comercial de la provincia de Misiones, y alega que, en el caso, el fisco provincial no invocó presunción legal alguna, sino que se limitó a señalar que “*son gastos que repercuten en todo el país*”; ello demuestra, dice, que la tesis propiciada al respecto por la provincia de Misiones no tiene sustento en “en hechos reales y probados”; entonces, al no estar reconocido ni existir prueba concreta acerca de gastos operativos y comerciales en Misiones, no se comprueba la configuración del sustento territorial.

Asimismo, cita doctrina y resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral y concluye que, conforme las constancias de la causa, los gastos descriptos precedentemente fueron atribuidos, correctamente, a la provincia de Buenos Aires; en consecuencia, no existe motivo por el cual gastos “bancarios” y los gastos vinculados con la “administración”, no deban ser atribuidos a idéntica jurisdicción; en otras palabras, los gastos deben necesariamente atribuirse al lugar donde fueron efectivamente soportados (conforme lo establecen los artículos 2º y 4º del Convenio Multilateral) y ha quedado acreditado que ello tuvo lugar en la provincia de Buenos Aires; por esos mismos motivos, no pueden incluirse y considerarse los gastos que no fueron soportados por Automotores Russoniello SA, como los gastos de “patentamiento” y “fletes”, toda vez que fueron soportados íntegra y exclusivamente por los compradores.

Que deja planteado el caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Misiones señala que, tal como surge de las actuaciones administrativas, Automotores Russoniello SA efectúa ventas bajo la modalidad entre ausentes a clientes radicados en la provincia de Misiones y que las operaciones comerciales realizadas con sus clientes en la jurisdicción son efectuadas con arreglo a las previsiones contenidas en el último párrafo del artículo 1º del CM, por lo que corresponde atribuir las al domicilio del adquirente de los bienes, el que de acuerdo con el principio de realidad económica, receptado por el artículo 27 del CM, es el de la provincia de Misiones, ya que es allí donde se realiza la efectiva utilización de los bienes y es también la jurisdicción de la cual provienen los ingresos.

Que observa que la firma en cuestión se encontraba inscrita en el Convenio Multilateral, específicamente en la jurisdicción Misiones desde el 7/2008 a 8/2011; luego conforme antecedentes del expte. 7581/2018, en el cual se verificó el sustento territorial y practicó ajuste impositivo en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (períodos 12/11 a 01/16), situación reconocida, consentida y aceptada por la firma ya que regularizó la misma mediante plan de pago N º3482/2021 obrante a fs. 10/13 del expte. administrativo, por lo que el hecho que concierne operaciones económicas en la provincia de Misiones no se encuentra sujeto a cuestionamiento alguno.

Que, por otro lado, indica que de lo declarado e informado en carácter de declaración jurada por sus clientes se advierte que las operaciones se concretan vía mail o vía telefónica/WhatsApp, es decir que las ventas se conciertan y concretan íntegramente por medios de contratación a distancia y entre personas ausentes; surge evidente, también, que la empresa extendió y extiende su actividad a través de la actuación de representantes, ya que la mayoría de sus clientes domiciliados en Misiones (fs. 290, 291, 293, 294, 336, 337) manifiestan que: *“La firma Automotores Russoniello SA nos asignó un encargado de ventas con el cual realizar los contactos telefónicos y las operaciones se concretan vía whatsapp con el Señor Walter del departamento de ventas al número... mantuvimos todo el contacto vía whatsapp ... Nos comunicamos con la firma por teléfono y por whatsapp con el número del Sr. Martín ... empleado de la firma”*.

Que, por otra parte, pone de resalto que en las facturas de venta de las unidades se indica el Número de Pedido y Nº Preventa; tales menciones en documentación emitida

por el contribuyente son pruebas fehacientes que las ventas han sido concertadas entre partes ausentes, mediante el uso de los medios digitales que hacen que las operaciones deban ser atribuidas al domicilio del adquirente, fs.222, 225, 228, 296, 305, del Expte. Administrativo 3252-6389-2022, y ello con absoluta independencia del lugar preciso donde supuestamente se entregaron los bienes.

Cita la Resolución CA N° 13/2010, confirmada por la Comisión Plenaria mediante la Resolución 2/2011, que establece que debe asignarse los ingresos al lugar de entrega de las mercaderías en el destino final que consta en los remitos y facturas; para el contribuyente, el lugar de entrega es uno sólo y éste es, precisamente, el lugar reconocido por él e indicado en los remitos y facturas, que es donde se produce la tradición de los bienes comercializados.

En este sentido, considera que corresponde dar preeminencia a la sustancia de las operaciones por sobre las formas, en este caso la simple mención que la venta y retiro de mercaderías se realiza en la provincia de Buenos Aires, sin aportar prueba alguna de la veracidad de ello y contradiciendo la propia documentación emitida tanto por la propia firma como por los clientes de la misma, carece de todo sustento jurídico y legal. Afirma que, en el caso de autos, el vendedor, tiene la certeza absoluta de donde provienen los ingresos derivados de las ventas, elemento fundamental a la hora de definir su asignación; asimismo, las facturas obrantes en el expediente administrativo indican como destino final la provincia de Misiones, demostrando que los ingresos provienen de la jurisdicción donde se encuentra radicado el comprador.

No obstante lo expuesto, indica que el contribuyente pretende hacer prevalecer como criterio de asignación de ingresos el de la jurisdicción desde donde supuestamente se retiran los bienes, es decir, la provincia de Buenos Aires, cuando la realidad económica y, en consecuencia, la normativa aplicable, indican que los ingresos deben ser asignados a la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, el que en el caso particular, resulta ser sin lugar a dudas la provincia de Misiones (cita en apoyo de su posición, el art. 1° del CM y las Resoluciones Generales CA 83/2002 y N° 5/2021).

Que amén de expuesto, señala que además existen en las actuaciones comprobantes de erogaciones que denotan una fluida actividad comercial en la provincia; así a fs. 298 y 298 vta. obran agregados certificados de retenciones de IVA y Ganancias realizados por M. Bauer Arg, SA en febrero de 2022 por las operaciones de compras de vehículos, como así gastos solapados tras notas de débito, fs. 258/282, emitidas a sus clientes en los años 2018, 2019, 2020, que confirman que para el traslado de los bienes hasta Misiones existió un servicio de transporte por el cual Automotores Russoniello SA abonó fletes y otros gastos incurridos que forman parte de gastos vinculados a la actividad (fs. 261, 263,264 por citar ejemplos); estos gastos, va de suyo, prueban de manera indubitable el nexo jurisdiccional de la firma con la provincia de Misiones.

Que, por lo expuesto, solicita se rechace la apelación de Automotores Russoniello SA contra la Resolución CA 13/2024, confirmando la misma en todos sus términos.

Que esta Comisión Plenaria observa que las cuestiones a dilucidar en las presentes actuaciones están relacionados con: a) las características y/o modalidad en que la apelante ha realizado determinadas operaciones con clientes domiciliados en la provincia de Misiones y su relación con la atribución de los ingresos por ellas generados y b) la

determinación de donde han sido soportados los gastos que han servido de base para el cálculo del respectivo coeficiente elaborado por la jurisdicción.

Que respecto al primero de los agravios, el contribuyente hace hincapié en que las ventas han sido realizadas en forma presencial, en su sucursal ubicada en la provincia de Buenos Aires, lugar donde se llevó a cabo la operación y el retiro de los vehículos por parte del cliente, y que conforme a pronunciamientos de la Comisión Arbitral corresponde atribuir los ingresos al lugar de concertación.

Cabe hacer notar que en las presentes actuaciones, la apelante no ha acompañado pruebas suficientes para justificar que lo manifestado, con respecto a la forma de concertación de las operaciones en cuestión, se hayan realizado de la manera en que afirma, mientras que la jurisdicción sostiene, y lo justifica con contestaciones a requerimientos que le ha realizado a clientes radicados en su jurisdicción, que las ventas han sido realizadas vía mail, telefónica o WhatsApp.

Por lo expuesto, en el caso, es de aplicación las previsiones contenidas en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral.

Dicha norma ha sido complementada con la Resolución General N° 83/2002, con vigencia en los períodos comprendidos en el ajuste, la que expresa en su artículo 1° lo siguiente: *“Interpretar que las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral del 18.8.77”*; y en su artículo 2°: *“Considerar que a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2° del Convenio Multilateral del 18-8-77, se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella”*.

Como puede apreciarse, de la lectura de la misma se desprende que las “transacciones” tienen las características en ella consignadas, no es necesario ninguna otra circunstancia para que el sujeto tributario esté obligado a obrar en la forma prevista en la misma, es decir, no es imprescindible probar la existencia de gastos para que ello ocurra, puesto que la misma no admite otra alternativa; lo que es necesario probar es que las transacciones se han realizado por alguno de los medios en ella previstos; no es necesaria otra condición.

Que sentado lo expuesto, lo que se debe determinar es la atribución de los ingresos derivados de las operaciones ajustadas, y para ello es de aplicación lo normado por la última parte del inciso b) del artículo 2 del Convenio Multilateral que prevé: *“A los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1°, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios”*.

A los fines de interpretar el alcance de esa disposición, la Comisión Arbitral dictó la Resolución General N° 14/2017 mediante la cual se estableció que la atribución de los ingresos, a que hace referencia la norma antes citada *“..., se realizará siguiendo los siguientes criterios: a) Venta de bienes: Los ingresos por venta de bienes, independientemente de su periodicidad, serán atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquél...”*.

En el caso concreto, ese destino final en el domicilio del adquirente es

perfectamente conocido por el vendedor del bien, tal como surge de la documentación adunada al expediente administrativo, motivo por el cual los ingresos derivados de las operaciones de venta a clientes con domicilio en la provincia de Misiones deberán ser atribuidos a esta jurisdicción, tal como lo sostiene la determinación tributaria cuestionada, que ha sido confirmado por la Comisión Arbitral en la resolución apelada.

Que con relación a los gastos que ha considerado la provincia de Misiones como soportados en ella, a los fines del cálculo del coeficiente respectivo, a esos efectos se debe observar lo dispuesto en el artículo 4° del Convenio Multilateral que expresa: *"Se entenderá que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ejemplo: de dirección, de administración, de fabricación, etcétera), aun cuando la erogación que él representa se efectúe en otra. Así, los sueldos, jornales y otras remuneraciones se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren.*

Los gastos que no puedan ser atribuidos con certeza, se distribuirán en la misma proporción que los demás, siempre que sean de escasa significación con respecto a éstos. En caso contrario, el contribuyente deberá distribuirlo mediante estimación razonablemente fundada."

Siguiendo las pautas establecidas en la mencionada norma, la metodología que se debe seguir a los efectos de efectuar la atribución de los gastos a una determinada jurisdicción es teniendo en consideración que se debe determinar aquella en donde los servicios han sido prestados directamente, es decir, el lugar físico donde se desarrolle la actividad de los sujetos que los prestan; el gasto se soporta en el lugar geográfico donde estos desarrollen su actividad y no donde puedan tener una relación con los ingresos por el hecho o consecuencia de que los clientes se domicilien en extraña jurisdicción y de allí provengan.

En función de ello, en el caso existen diversos gastos que el fisco ha considerado como soportados en su jurisdicción, basado en manifestaciones de diversos clientes, tal el caso de teléfono, internet, escribanía, y otros, han sido, por lo menos en parte, soportados en la misma, lo cual significa que, al margen de la procedencia de lo dispuesto por la RG 83/2002, también se da el supuesto que prevé el último párrafo del art. 1° del CM, sin utilizar a dicha norma complementarias para sostener que ha existido "sustento territorial" en jurisdicción de la provincia de Misiones.

En que lo refiere a la atribución de aquellos gastos realizada para determinar el coeficiente respectivo, que ha sido por vía de una estimación a falta de datos ciertos, el apelante no ha aportado elementos y/o documentación que desvirtúe el accionar del fisco en el sentido de que ha considerado que determinados gastos han sido soportados en su jurisdicción.

Que, por lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada.

Que, en consecuencia, este decisorio genera efectos en los coeficientes unificados expuestos en las declaraciones juradas de los periodos que abarca la determinación practicada por el fisco de la provincia de Misiones.

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 septiembre de 2024.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Automotores Russoniello SA contra la Resolución CA N° 13/2024, de acuerdo 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.



SECRETARIO

PRESIDENTE