

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 10 de mayo de 2023.

RESOLUCIÓN CA N.º 8/2023

VISTO:

El Expte. CM N° 1678/2021 "Grupo Comeca SA (antes INESA Argentina SAU) c/ provincia de Córdoba", en el cual la firma de referencia promueve la acción prevista en el art. 24, inc. b) del Convenio Multilateral contra la Resolución IFD 0775/2021, dictada por la Dirección de Inteligencia Fiscal de la provincia de Córdoba; 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 el accionante señala –en síntesis– que comercializa sus productos en varias jurisdicciones del país, entre las que se encuentran las provincias de Buenos Aires y Mendoza, entre otras, e indica que de acuerdo con el criterio expuesto en la resolución que impugna, se presume que INESA efectuó gastos en la jurisdicción de Córdoba por las transacciones celebradas con algunos de sus clientes por "medios electrónicos por internet o sistema similar", y concluye que existiría sustento territorial suficiente para atribuir los ingresos que derivan de tales operaciones. Sin embargo, dice que lo cierto es que los supuestos gastos efectuados en la jurisdicción de Córdoba no han existido, y que sus operaciones desarrolladas o ejecutadas por medios electrónicos –calificadas como "operaciones entre ausentes"– solamente caen bajo la órbita del Convenio Multilateral, en tanto y en cuanto el vendedor tenga gastos verificados en la jurisdicción del domicilio del adquirente, lo que claramente es prescripto en el último párrafo del artículo 1° del CM, al que remite la propia Resolución General (CA) N° 83/2002. Concretamente, observa que de acuerdo con la resolución impugnada "... la fiscalización ha constatado que su actividad se ha desplegado también en la provincia de Córdoba, surgiendo de los registros de compras aportados por el propio contribuyentes y de la información solicitada a Dulcor SA, Aire Joven SRL y Llupia Alberto Humberto Rufino, entre otros, quienes han informado haber cancelado operaciones por medios electrónicos, detectándose así que se han efectuado gastos en la provincia de Córdoba que generan sustento territorial en la misma"; sin embargo, dice que en aquellos casos en donde los terceros indican que INESA se habría hecho cargo del gasto de los fletes, lo que no es conformado ya que en las actuaciones no ha sido incorporada documentación que acredite tal extremo, surge que la provincia de Córdoba no forma parte de las jurisdicciones entre las cuales había sido realizada tal operación, sino que se vinculan a las provincias de Buenos Aires como lugar de partida de la mercadería y de Mendoza o incluso la propia Buenos Aires como lugar de entrega de las mercaderías; es decir, a efectos de considerar la configuración del "sustento territorial" por la existencia de un efectivo y verificado gasto en la jurisdicción provincial. Lo cierto es que las respuestas a las circularizaciones no hacen más que confirmar la tesitura de INESA. Al respecto, indica que no puede dejar de señalarse que ha sido reconocido por la propia Comisión Arbitral que la erogación por el flete de compra es un gasto que es soportado en las jurisdicciones entre las cuales se realiza el transporte tal como ha sido prescripto por el artículo 1° de la Resolución General N° 7/2006, esto es

50% para cada una de ellas, con lo cual únicamente en tales jurisdicciones se cumple con el requisito del "sustento territorial", siendo que en este caso la provincia de Córdoba no sería una provincia en donde "se haya realizado el transporte". En definitiva, no existiendo gasto alguno efectivamente realizado y atribuible a la jurisdicción provincial, no podrá bajo ningún punto de vista sostenerse que existe sustento territorial, ni siquiera a partir de una mera presunción reglamentaria, y mucho menos atribuirse ingresos que no le corresponde de acuerdo a los términos del propio CM.

Que alega que en el caso particular, INESA no ha efectuado gastos en la jurisdicción de Córdoba, ni que tengan una relación directa ni una relación indirecta, siendo que en los hechos, ni siquiera se encuentra dada de alta; no se efectuaron gastos de propaganda, ni de publicidad, ni ningún otro tipo de gasto que hubiera tenido por objeto concretar operaciones, y reitera que tampoco ha incurrido en gastos por fletes destinados a la jurisdicción de Córdoba. Sin perjuicio de lo expuesto, en cuanto a que el fisco incurre en el grave error sobre la interpretación del caso en concreto y la presunción del sustento territorial por la mera presunción de gastos, lo cierto es que la firma no formalizó sus operaciones mediante alguno de los medios señalados por el propio Convenio Multilateral, esto es "correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono", y mucho menos a través de la contratación por internet, redes sociales o páginas web específicas, que ofrezcan la posibilidad de concretar operaciones comerciales; muy por el contrario, desde la óptica de la realidad económica es evidente que no resulta razonable suponer que la firma celebre operaciones "entre ausentes" por el solo hecho de intercambiar algunos correos electrónicos con sus clientes, por cuanto la realidad es que cada operación o transacción comercial surge a partir de acuerdos previos a los que arribaron las partes involucradas: el intercambio de algunos correos electrónicos no hace más que ratificar la relación comercial que vincula a la empresa con cada uno de sus clientes, pero en modo alguno viene a reflejar actividad realizada en la jurisdicción de la provincia de Córdoba o gasto alguno que pueda serle válidamente atribuido; en todo caso el uso del correo electrónico para efectuar un pedido solamente podría constituir tal gasto para el adquirente, pero nunca para el vendedor, y mucho menos admitir que ello pueda ser objeto de presunción de gasto en cabeza de INESA.

Que, en subsidio, señala que el criterio de atribución de ingresos a la jurisdicción de la provincia de Córdoba resulta improcedente y ajeno a la realidad del caso concreto. La asignación de ingresos llevada adelante por INESA responde a los lineamientos establecidos en el artículo 2º, inciso b) del Convenio Multilateral. Observa que las operaciones realizadas entre INESA y los clientes que han sido objeto de ajustes que responden a ventas de mercaderías cuya entrega conforme ha sido expuesto en las respuestas a las circularizaciones, tiene lugar en depósitos o establecimientos situados en jurisdicciones ajenas a la provincia de Córdoba (como son San Luis, Buenos Aires, específicamente Mar del Plata, Monte Chingolo, Pilar y Munro, o bien Mendoza, entre otras jurisdicciones provinciales). Dice que en el caso concreto conforme ha sido reconocido por todos y cada uno de los sujetos circularizados, la entrega de la mercadería no ha sido en depósitos o establecimientos radicados en la provincia de Córdoba, y adicionalmente, menciona que desconoce cuál es el destino final de la mercadería una vez entregada al comprador. Añade que conforme luce de la prueba documental que ofrece y a partir de las circularizaciones cursadas a los clientes de la firma resulta manifiesto que no es posible acreditar o argumentar que INESA tuviera conocimiento sobre el destino final de los bienes, por cuanto fueron entregados a los domicilios determinados por los

propios clientes para la posterior utilización productiva correspondiente a cada caso y distribución.

Que acompaña prueba documental y ofrece instrumental. Hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Córdoba señala que teniendo en cuenta los argumentos y/o fundamentaciones que motivan la presentación del contribuyente por ante la Comisión Arbitral y bajo la consideración que los mismos sólo resultan una cuestión meramente interpretativa del criterio y/o aplicación de la norma respecto a la determinación practicada por el fisco, entiende que las presentes actuaciones deben declararse como una cuestión meramente de "puro derecho" y circunscripta, únicamente, a la aplicación de la Resolución General CA N° 83/2002 y, por ende, en la atribución de ingresos por el régimen general del artículo 2° del Convenio. Dice que las operaciones entre el Grupo Comeca y los distintos sujetos con los cuales la firma posee una relación comercial u operacional permanente y fluida en el desarrollo de sus actividades económicas -circularizados por la Dirección de Inteligencia Fiscal- se han concretado por alguno de los medios a los que se refiere el último párrafo del artículo 1° -en el caso concreto: correo electrónico- y, en consecuencia, la atribución de los ingresos según el inciso b) in fine del artículo 2° del Convenio debe hacerse a la jurisdicción del "domicilio del adquirente". En efecto, indica que la firma Aire Joven SA señala al contestar el requerimiento realizado por la Dirección de Inteligencia Fiscal: "... se describe el circuito comercial de los productos comprados a INESA Argentina SAU, desde la formulación del pedido, el cual se realiza mediante correo electrónico al Ejecutivo de Cuentas correspondiente. Una vez formulada y aceptada la cotización del mismo, se procede a realizar o bien transferencia bancarias electrónicas o bien depósitos bancarios en cuenta corriente de la firma proveedora..." (fs. 241 Expte Actuaciones Administrativas). La empresa Dulcor SA, frente a la circularización recibida, afirmó: "... la solicitud de mercadería era realizada a través de mail, el pago de las facturas se realiza con cheque, los vendedores no realizan visitas para la recepción de los pedidos..." (fs. 245 Expte Actuaciones Administrativas). A fs. 257, el cliente Llupla Alfredo Humberto RUFINO señala, con respecto a la solicitud de mercadería efectuada al Grupo Comeca: "...y luego la formalizamos por e-mail...".

Que considerando la normativa vigente y los distintos casos concretos resueltos por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral (que cita), concluye que está debidamente acreditado la modalidad empleada por los clientes de Grupo Comeca para efectuar las compras de sus productos, los cuales se encuentran formalizados/concretados a través de correo electrónico y, como tal, participa de los medios a que hace referencia el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral -mal señalado/denominado por el recurrente "operaciones entre ausentes"- . Agrega que el Grupo Comeca en ningún momento en su presentación desconoce efectuar operaciones con los distintos sujetos que han sido circularizados por la Dirección de Inteligencia Fiscal y menos aún contradice la posición del fisco respecto a que la firma posee una relación comercial u operacional fluida y permanente en el desarrollo de sus actividades económicas con tales sujetos.

Que respecto al planteo en subsidio, señala que habiendo acreditado que a las presentes actuaciones le resultan de aplicación las disposiciones del último párrafo del artículo 1° del Convenio -operaciones perfeccionadas o concretadas a través de los distintos medios que se incluyen en el mismo- y, considerando que existe sustento

territorial en la provincia de Córdoba, en lo que respecta a la materia de atribución de ingresos le resultan de aplicación las disposiciones del inciso b) –in fine– del artículo 2° del Convenio Multilateral. Añade, respecto de lo afirmado por el contribuyente, que no surge de ninguna disposición específica del Convenio que “el lugar de entrega” de los bienes sea considerado como que de allí provienen los ingresos y mucho menos para las operaciones efectuadas por los medios a que hace referencia el último párrafo del artículo 1° cuya atribución debe ser efectuada por remisión expresa del Convenio, en función “... al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servidos...”. Sostiene que en las presentes actuaciones, considerando que ha quedado comprobado la utilización del correo electrónico como medio o elemento necesario para concertar las operaciones, resulta irrelevante considerar otros aspectos, como ser, el pago del flete, el lugar de entrega, etc., ya que la atribución de los ingresos corresponde ser efectuada de acuerdo con dicha norma, es decir, a la jurisdicción del “domicilio del adquirente”. Añade que en ningún momento la firma se agravió en el sentido de negar una relación comercial fluida con los clientes domiciliados en Córdoba –adquirentes de los productos comercializados-, ni mucho menos que carezca de la debida certeza de donde provienen los ingresos, sólo se limitó a efectuar una afirmación o invocación dogmática en el sentido que debe aplicarse el lugar de entrega: las constancias obrantes en las actuaciones administrativas hacen que tampoco pueda agravarse de la realidad de la operación comercial.

Que, finalmente, destaca que el fisco, atendiendo a las impugnaciones planteadas por el contribuyente y haciendo lugar a la prueba informativa ofrecida, dispuso como medida para mejor proveer, oficiar a diversos clientes para que indiquen, durante el período comprendido entre enero/2018 y marzo/2019, el lugar de entrega de los bienes adquiridos a INESA Argentina SA -hoy Grupo Comeca (Argentina) SA-, a cargo de cuál de las partes contratantes se encontraban los gastos de fletes y si la mercadería adquirida ha sido utilizada económicamente en cada uno de los lugares de entrega y en su defecto, cual fue el lugar o jurisdicción en el cual se lleva a cabo dicha utilización. Dice que de las respuestas de los clientes oficiados y su respectiva documentación respaldatoria obrantes en el expediente administrativo, observa, en relación al lugar de utilización económica de la mercadería adquirida que los clientes informan que tal situación ocurrió en la provincia de Córdoba donde se encuentran ubicadas sus respectivas plantas productivas: Aceitera General Deheza; “...si bien posee plantas productivas en más de una jurisdicción provincial, el contribuyente de autos no puede ignorar que los productos vendidos a este cliente son latas para envasar aceite de oliva en la planta ubicada en la localidad de General Deheza -Provincia de Córdoba- y más aún porque no es una relación comercial ocasional. En cuanto a los ingresos por ventas de operaciones realizadas con los clientes Vanoli y Cía. SA, La Campagnola SA, Dulcor SA y Aire Joven SRL, durante el periodo verificado, el área de Determinaciones de Oficio -en función de la revisión efectuada-, entendió que deben ser asignados a las jurisdicciones donde se ha verificado la utilización económica de los bienes comercializados. Hace notar que en aquellos casos en que no se ha podido identificar el lugar de utilización económica en la provincia de Córdoba, en virtud de la información proporcionada por los clientes Dulcor SA y Vanoli y Cía. SA se entendió que resultaba razonable que el contribuyente asigne los ingresos por ventas de bienes entregados en el depósito de dichos clientes ubicado en Munro, a la provincia de Buenos Aires, de conformidad al orden de prelación establecido por el artículo 1° de la Resolución General N° 14/2017 (CA). En relación a los ingresos provenientes de ventas efectuadas a los clientes Quiroga Venezia Juan Carlos y Sauda SRL durante el periodo verificado, la instancia revisora entendió que no deben asignarse a la provincia de

Córdoba, en virtud de que dichos clientes son contribuyentes locales de otras jurisdicciones y no poseen domicilios en esta jurisdicción provincial. Expresa que de lo expuesto se desprende que, una vez detraídos los ingresos provenientes de los mencionados clientes, de los ingresos directos atribuibles a la jurisdicción de Córdoba determinados por la inspección actuante, se siguió el mismo procedimiento utilizado por la fiscalización para cuantificar la base imponible correspondiente a esta jurisdicción provincial en relación a los períodos verificados.

Que a fin de acreditar los extremos invocados, aporta como elementos de prueba aquellas fojas del expediente administrativo que ha sido citado.

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en determinar si existe sustento territorial por parte de Grupo Comeca Argentina SA (antes INESA Argentina SAU) en la provincia de Córdoba y, en su caso, la cuestión conexas de la atribución de ingresos provenientes de la actividad comercializadora de la firma.

Que, en primer lugar, y con respecto al cuestionamiento de la existencia de sustento territorial, es necesario destacar que la provincia de Córdoba ha acumulado pruebas –contestaciones de clientes– en el sentido de que las operaciones se han realizado mediante correo electrónico; es decir, que las mismas están contempladas dentro de las disposiciones del último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral. A su vez, cabe resaltar que el artículo 2° de dicho Acuerdo especifica concretamente a que jurisdicción se deben atribuir los ingresos de dichas operaciones, que es al “domicilio del adquirente”.

Que a este respecto, cabe traer a colación lo dispuesto por la Resolución General N° 83/2002 –vigente durante los períodos que comprende la determinación recurrida– la cual interpreta (o interpretaba) 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 y que a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b), in fine, del artículo 2° del Convenio Multilateral, el vendedor de los bienes ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por internet o sistema similar a ella. Ello significa que, habiéndose probado que las operaciones cuestionadas han sido perfeccionadas mediante la utilización de alguno de los medios enunciados en el último párrafo del artículo 1° del CM, es procedente considerar la existencia de sustento territorial sin necesidad de otros elementos.

Que, asimismo, cabe destacar que el accionante manifiesta, en subsidio, que el criterio de atribución de ingresos utilizado por la provincia de Córdoba resulta improcedente y ajeno a la realidad del caso concreto.

Que, al respecto, corresponde señalar que el hecho de que la mercadería pueda haber sido “entregada” en un determinado lugar, en el caso, fuera de la provincia de Córdoba, y al margen de quien se haya hecho cargo del costo del transporte hacia su posterior destino, no determina que el origen de los ingresos deriven de ese lugar de entrega (como pretende el accionante), sino que ello se produce cuando se tiene la certeza absoluta del lugar geográfico de donde provienen los mismos, y de esa forma se cumple acabadamente con lo dispuesto en el apartado b) del artículo 2° del Convenio Multilateral cuando expresa: *”El cincuenta por ciento restante en proporción a los ingresos*

provenientes de cada jurisdicción...", puesto que ello significa que los ingresos provienen de la jurisdicción donde se encuentra el domicilio de destino del comprador.

Que en este sentido, cabe precisar que esta Comisión Arbitral mediante la Resolución General N° 14/2017 interpretó qué debe entenderse por "domicilio del adquirente", a que hace referencia el inciso b) del artículo 2° del Convenio Multilateral, cuando se trata de operaciones enunciadas en el último párrafo del artículo 1° del mismo, estableciendo que: *"...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. 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. 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, conforme lo expuesto, surge claramente que la atribución de los ingresos debe realizarse, en todos los casos, en un domicilio del adquirente, siguiendo el orden de prelación previsto en la misma, es decir, que para la atribución de los ingresos no se debe considerar simplemente el lugar de entrega de los bienes, sino que ese lugar debe ser un domicilio del adquirente, que reúna las condiciones expuestas en la norma antes citada. Tratándose el contribuyente de autos de una empresa que, normalmente, comercializa sus productos con clientes habituales, seguramente conoce a los mismos, dado que al tener una relación comercial permanente y fluida con ellos debería tener certeza del destino final de las mercaderías que les vende y, consecuentemente, del lugar geográfico de donde provienen los ingresos.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Arbitral realizada el 12 de abril de 2023.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1°.- No hacer lugar a la acción interpuesta por Grupo Comeca SA (antes INESA Argentina SAU) contra la Resolución IFD 0775/2021 dictada por la Dirección de Inteligencia Fiscal de la provincia de Córdoba, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

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



SECRETARIO

PRESIDENTE