

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 12 de abril de 2023.

RESOLUCIÓN CA N.º 5/2023

VISTO:

El Expte. CM N° 1637/2020 "Peugeot Citroën Argentina SA c/ provincia de Corrientes", en el cual la firma de referencia promueve la acción prevista en el art. 24, inc. b), del Convenio Multilateral contra la Resolución (DGR) N° 345/2020, dictada por la Dirección General de Rentas de la provincia de Corrientes; 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 –en síntesis– señala que su actividad principal consiste en la fabricación, importación y venta de vehículos automotores y dicha actividad es desarrollada en su totalidad en la planta industrial ubicada en Villa Bosch, provincia de Buenos Aires; destaca que la inserción de los automóviles al mercado es llevada a cabo en su totalidad no por medio de agencias mandatarios, subsidiarios, ni franquicias sino a través de una red de concesionarios independientes quienes los adquieren para su comercialización; la relación con estos concesionarios independientes se encuentra regulada a través de un reglamento de concesión; asimismo, los concesionarios no tienen potestad para considerarse ni mandatarios, agentes o representantes de Peugeot Citroën Argentina SA y actúan como comerciantes independientes autónomos en su propio nombre y por su propia cuenta y riesgo, sin ninguna clase de dependencia.

Que puntualiza que en el caso en cuestión, las ventas ajustadas son las denominadas "tradicionales", mediante la cual Peugeot Citroën Argentina SA vende sus vehículos 0 km al concesionario oficial que los adquiera; así es que la sociedad realiza la facturación de las unidades 0 km. y por ende es en dicha oportunidad que grava sus ingresos, y posteriormente realiza la entrega al concesionario que los adquiera para su comercialización a los clientes de la jurisdicción en donde se encuentre ubicado o los de la zona geográfica que la concesión le otorgue para operar; por la entrega del bien, la sociedad lógicamente obtiene ingresos, los cuales son declarados a los fines del ingreso del gravamen en cuestión, en el período fiscal en donde se haya concertado la facturación; es decir que, Peugeot Citroën Argentina SA liquida y paga el impuesto sobre los ingresos brutos respecto de la venta de los vehículos 0 km. que realiza al concesionario oficial de la marca, en este caso D'Azur SA, que resulta ser el único domiciliado en la jurisdicción de Corrientes, y éste es el presupuesto generador de su obligación tributaria con el fisco local. Añade que hasta este momento, no se realizó la venta del producto al cliente final (cliente del concesionario) domiciliado en la provincia de Corrientes, la cual sucede en un momento completa y temporalmente distinto a la venta que Peugeot Citroën Argentina SA realiza al concesionario; en este último caso, el contribuyente, sujeto pasivo del impuesto de marras, es el concesionario

oficial de la marca, quien debe tributar por los ingresos que obtiene en consecuencia de la actividad que desarrolla en la jurisdicción, es decir, la venta de vehículos a clientes domiciliados en Corrientes.

Que indica que las firmas Seewald Automóviles, Vitacar y Rouge Automóviles se encuentran ubicadas en las provincias de Misiones y Chaco, y carecen de sucursal y/o establecimiento alguno en la jurisdicción de Corrientes; sin perjuicio de ello, dice que pueden haber efectuado ventas de vehículos a clientes domiciliados en Corrientes (las cuales Peugeot Citröen Argentina SA desconoce al momento de realizar su venta al concesionario y emitir la facturación), por sobre las cuales deberían haber tributado el impuesto de marras en esta última jurisdicción, lo cual la sociedad también desconoce.

Que alega que ajustándose a las disposiciones contenidas en el Convenio Multilateral como en la Resolución General N° 14/2017 dictada por la CA, Peugeot Citröen Argentina SA asigna los ingresos por ventas al domicilio de entrega de los bienes, siendo este último el domicilio en donde se encuentra situado el concesionario oficial (cliente de la sociedad) que es el adquirente para su comercialización al destinatario final, operación posterior en la cual nada tiene que ver la sociedad. Se agravia que el fisco desconozca esta situación toda vez que reconoce en el acto administrativo dictado la existencia de un único concesionario domiciliado en la jurisdicción de Corrientes, el cual es D'Azur SA; se agravia, por otra parte, que el fisco local fundamente su decisión utilizando la zona geográfica en donde los concesionarios pueden operar, toda vez que ello es una decisión comercial que se aparta del criterio de domicilio de entrega de los bienes al adquirente y que Peugeot Citröen Argentina SA desconoce al momento de concertar su venta y emitir la factura (momento en el cual se configura el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos). En dicho sentido, indica que el área comercial de la sociedad le otorga a cada concesionario una zona geográfica denominada de primera responsabilidad en donde pueden operar, que generalmente suelen ser localidades dentro de la propia provincia donde se encuentran radicados, pero que en algunos casos pueden ser localidades de otras provincias que por su cercanía lo amerite. En el presente caso, ocurre que el fisco pretende atribuir ventas efectuadas por tres concesionarios oficiales que se encuentran domiciliados fuera de la provincia de Corrientes y que carecen de sucursal y/o asentamiento en dicha provincia, a saber: Vitacar SA y Seewald Automóviles, domiciliados ambos en Posadas-Misiones y Rouge Automóviles SA con domicilio en Resistencia-Chaco. Señala que los ingresos obtenidos por ventas efectuadas a estos concesionarios son asignados por Peugeot Citröen Argentina SA en función de la jurisdicción del domicilio de estos últimos quienes son los adquirentes de los bienes para su comercialización (clientes de la sociedad), conforme al criterio establecido por la propia Comisión Arbitral, es decir, que los asignó a las provincias de Misiones y Chaco, jurisdicciones en donde los concesionarios tienen su domicilio fiscal y donde fueron entregados los vehículos. Se agravia también que el fisco haya asignado ingresos por ventas de vehículos de la marca Citröen, toda vez que conforme fuera informado en etapa de fiscalización, la modalidad respecto de estos es "open point", es decir, que cualquier concesionario del país podría comercializar sus productos en la jurisdicción de Corrientes; en este caso, la marca Citröen no tiene concesionarios domiciliados en Corrientes y no tiene una zona de concesión determinada por eso es que cualquiera podría vender a usuarios finales domiciliados en Corrientes, y ello escapa al conocimiento de Peugeot Citröen Argentina SA. Añade que la sociedad no asigna ningún ingreso por ventas de la marca Citröen a la

jurisdicción, toda vez que no existe concesionario oficial que los adquiera para su comercialización y por ende no se realiza entrega de los bienes por parte de la sociedad, presupuesto necesario para existir sustento territorial; más allá de que los concesionarios mencionados estén autorizados por concesión a operar en la jurisdicción de Corrientes, o en otras.

Que, finalmente, señala que sin perjuicio de la improcedencia de la determinación practicada por el fisco, impugna el modo en cual se ha practicado la liquidación del impuesto a ingresar; dice que es improcedente el modo en el cual se ha determinado las bases imponibles de los períodos fiscales 2011 a 2015 utilizadas para calcular los coeficientes unificados aplicables a la jurisdicción de los periodos 2012 a 2016; ello toda vez que no surge con claridad del acto dictado cómo el fisco arriba al total de ingresos atribuibles a la provincia de Corrientes, atento la falta de conocimiento de la procedencia y/o verosimilitud de la información sobre la cual estima los ingresos netos totales que supuestamente habría obtenido Peugeot Citroën Argentina SA por ventas efectuadas a los concesionarios Seewald Automóviles, Vitacar y Rouge Automóviles, únicamente en la proporción correspondiente a la jurisdicción de Corrientes. Por lo expuesto, solicita, en el improbable caso de que la Comisión Arbitral haga lugar a la postura del fisco de la provincia de Corrientes, se desestime la liquidación practicada por resultar improcedente, y se disponga en su consecuencia una medida para mejor proveer donde se realice nuevamente la misma. En subsidio, ofrece pericial contable a dichos fines.

Que acompaña prueba documental y ofrece pericial e informativa. Hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Corrientes señala que el conflicto se presenta en torno a la dispar interpretación que ambas partes realizan respecto de la referencia al "domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios" que hace la última parte del inciso b) del artículo 2° del Convenio Multilateral. Indica que si bien ambas posturas coinciden en que para su definición se debe dar prioridad a la jurisdicción del destino final del bien, en correspondencia con criterios establecidos por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, particularmente con la Resolución General N° 14/2017, no concuerdan en cuál es este último. La provincia de Corrientes sostiene que es aquel donde se comercializan los bienes, debido a que Peugeot Citroën Argentina SA, a través de la injerencia y vigilancia del negocio de sus concesionarios y de la delimitación de sus pertinentes áreas de acción comercial, posee conocimiento de dónde ello ocurre; por el contrario, la firma entiende que es el domicilio de entrega de los bienes, siendo este último aquel en donde se encuentra situado el concesionario oficial, mediante la radicación de su casa central, sucursal o local de ventas. A su criterio, las características peculiares del contrato de concesión, son concluyentes para resolver el presente conflicto (revisa algunas de sus características).

Que sostiene que es un error afirmar, como lo hace la accionante, que el proceso de determinación de oficio se motivó en el cotejo de dos hechos económicos configurados en distintos momentos y atribuibles a sujetos pasivos diferentes, de la obligación tributaria. Lo que se comparó, dice, son los ingresos asignados por Peugeot Citroën Argentina SA, a los fines del cálculo del coeficiente respectivo, con las compras

de los concesionarios habilitados para operar en la jurisdicción, cuyo destino de comercialización es la provincia de Corrientes. Alega que la información contrastada corresponde a un mismo hecho económico, el cual es la venta de vehículos 0 Km. efectuada por la accionante a los concesionarios oficiales indicados, y que tal como ella lo afirma, genera su obligación de tributar el impuesto sobre los ingresos brutos en el momento de facturación y entrega de los vehículos a dichos concesionarios. Indica que para ello se requirió a las firmas D'Azur SA, La Concorde SA, Seewald Automóviles SA, Vitacar SA, Rouge Automóviles SA, un detalle de las operaciones de compras realizadas a la fiscalizada durante el periodo 01/2021 a 0/2016, correspondientes a productos de las marcas Peugeot y Citroën, y que luego hayan tenido como destino final su comercialización en la provincia de Corrientes. Es decir, lo que se consideró en la comparación, son las compras efectuadas por los concesionarios a Peugeot Citroën Argentina SA, y no las ventas de éstos a sus propios clientes. Destaca que dicha comparación tiene razón de ser en las características especiales de la vinculación comercial que posee la accionante con sus concesionarios, y que se reconocen claramente, en las cláusulas de los instrumentos suscriptos; por ejemplo, la autorización que otorga Peugeot Citroën Argentina SA, delimitada dentro de una zona de primera responsabilidad, para la comercialización de los productos de la marca, el establecimiento de objetivos de venta, que si no se cumplen pueden implicar la pérdida de dicha autorización, las amplias facultades para acceder a las instalaciones de los concesionarios e inspeccionar sus registros contables, a exigirles un sistema de contabilidad que responda a sus requerimientos, al igual que registros actualizados de sus clientes. Todo ello hace que no se trate de meras operaciones de reventa y sin duda existe una coordinación de recursos para el desarrollo del negocio de ambas partes, en la zona establecida; ello, puede verificarse en los reglamentos suscriptos y los anexos que lo integran.

Que resalta que Peugeot Citroën Argentina SA se asegura, a través de las cláusulas contractuales, el conocimiento y vigilancia del desempeño del negocio de sus concesionarios como así también información de su clientela; les exige que implementen sistemas de información compatibles con el suyo, la creación y constante actualización de un fichero de clientes venta y postventa, que deberán comunicárselo continua y permanentemente (artículo I, punto 3 y artículo VII, punto 1, del Reglamento). Textualmente, en relación a los sistemas de información, D'Azur SA manifestó que: "PEUGEOT CITROËN ARGENTINA SA cuenta con una plataforma web de vinculación con la red de concesionarios a través de la cual es el canal de comunicación e intercambio de información on line en cuanto a pedidos, compras, facturación y demás información inherente al rubro y la marca. La plataforma es www.connect.peugeot.com desde ella se accede a los demás portales de aplicaciones (ARC net, ServiBox, Portal Finanzas, etc.)"; en ese contexto, dice que no puede establecerse el domicilio del adquirente, en determinado lugar, únicamente porque allí se entrega la totalidad de los vehículos, cuando éste posee habilitación para comercializar en diversas provincias; es claro que D'Azur SA, La Concorde SA, Seewald Automóviles SA, Vitacar SA, Rouge Automóviles SA, poseen autorización para operar en la provincia de Corrientes: los tres primeros mediante la designación expresa de ciertas localidades dentro de sus respectivas zonas de primera responsabilidad, y los dos últimos, a través de definir la provincia como un open point, como lo es, para la marca Citroën. Señala que en el presente caso, asumir que la única jurisdicción donde se generan o provienen los ingresos, es aquella donde se encuentra

radicada la casa central, sucursal o local de venta o se produce la entrega de los bienes, es ignorar la realidad económica de la actividad desplegada; la Resolución General N° 14/2017 a los fines de interpretar que la atribución de los ingresos brutos al domicilio del adquirente, indica que, cuando se trate de venta de bienes, deben ser atribuidos al lugar del destino final, donde éstos serán utilizados, transformados o comercializados por aquel. A su vez, para cuando no fuera posible establecer el destino final del bien, establece un orden de prelación. No obstante, prevé que, 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. Precisamente, dice, las normas de actuación de carácter operativo, plasmadas en el reglamento de concesión, que rige la relación entre las partes, como así también, las explicaciones brindadas por éstas, respecto de la operatoria comercial que las vincula, es lo que considera el fisco, para catalogar la actividad y definir que los ingresos provenientes de la venta de los vehículos, que finalmente fueron comercializados por los concesionarios en Corrientes, deben ser asignados a ella, para la determinación del coeficiente respectivo. Afirma que la estructura y organización implementada, le permite a Peugeot Citröen Argentina SA tener cabal conocimiento de dónde y bajo qué modalidad se venden los productos de ambas marcas y el hecho de que la marca Citröen no tenga concesionarios domiciliados en Corrientes y que cualquiera de ellos pueda vender a usuarios finales domiciliados en la misma, no impide a la accionante estar al corriente de las ventas o patentamientos que ocurren en la misma, dado que se utiliza la misma estructura y organización funcional; en definitiva, D'Azur SA, La Concorde SA, Seewald Automóviles SA, Vitacar SA, Rouge Automóviles SA pertenecen a la red de concesionarios de Peugeot Citröen Argentina SA.

Que manifiesta que Peugeot Citröen Argentina SA dice desconocer al momento de realizar su venta y entrega del vehículo (en el caso, en las provincias del Chaco y Misiones), el destino final que le dará el concesionario a ese bien. Destaca, al respecto, que es posible que, en el momento de emitir la factura y realizar la entrega, no sepa exactamente a qué parte de la zona de cobertura del concesionario se destinará determinado bien, pero posee claridad meridiana respecto a que los productos vendidos son para abastecer el mercado total de la zona en cuestión, porque es ella misma quien define los objetivos de venta y los stocks a mantener, por parte de sus concesionarios: realiza el seguimiento y medición del cumplimiento de dichos objetivos a fin de tornar decisiones relativas a su actuación comercial, tendientes a sostener o incrementar la participación en el mercado (artículo III y anexo II del reglamento de concesión); asimismo, mantiene un canal de comunicación e intercambio de información, en tiempo real, con su red de concesionarios, a quienes les exige mantener actualizados los datos de sus clientes; todo ello, evidencia la existencia de sobrados elementos objetivos que permiten conocer la proveniencia de los ingresos, como así también proporcionar su asignación, a todas las jurisdicciones que intervienen en su generación.

Que, finalmente, respecto de la falta de conocimiento de la procedencia y/o verosimilitud de la información considerada en la determinación de los coeficientes de ingresos esgrimida por la accionante, dice que la fiscalización requirió información y documentación a los concesionarios y en éstos se indagó respecto a las compras de vehículos que le realizaron a la fiscalizada y que finalmente fueron vendidos en la provincia; los elementos de prueba recolectados constan a fs. 72 a 84 del expediente

administrativo. Es así que, con la información brindada por los mencionados sujetos, se procedió a determinar los coeficientes de la jurisdicción y a los ingresos ya atribuidos por Peugeot Citröen Argentina SA en los años 2011 a 2015, se les adicionaron las ventas efectuadas a las empresas Seewald Automóviles SA, Vitacar SA, Rouge Automóviles SA, en la proporción correspondiente a los bienes vendidos en Corrientes.

Que acompaña copia del expediente administrativo N° 123-01 12- 241 40-2016.

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en la atribución de los ingresos correspondientes a las operaciones que desarrolla Peugeot Citröen Argentina SA con la red de concesionarios oficiales; en particular las ventas efectuadas a las empresas Seewald Automóviles SA, Vitacar SA y Rouge Automóviles SA. Si bien ambas posturas coinciden en que, para su definición, se debe dar prioridad a la jurisdicción del destino final del bien, en correspondencia con criterios establecidos por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, particularmente con la Resolución General N° 14/2017, no concuerdan en cuál es este último.

Que en el caso concreto, lo importante para determinar el lugar de atribución de los ingresos generados por las operaciones bajo análisis, es el lugar de destino final de las mercaderías que sea posible conocer, situación que, dada las características de las relaciones comerciales que unen a las partes, ello es factible, para lo cual se debe tener en consideración las operaciones entre la vendedora (Peugeot Citröen Argentina SA) y la compradora (concesionario). El hecho de que algunos vehículos hayan tenido destino en la provincia de Corrientes dado que determinadas operaciones de venta han sido con clientes de la concesionaria domiciliados en dicha jurisdicción, no necesariamente permite afirmar que es en esa jurisdicción el destino final al que se ha hecho referencia.

Que, ahora bien, 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, la atribución de ingresos debe efectuarse a la jurisdicción donde exista un domicilio del adquirente, en el cual tengan destino final los bienes, donde serán comercializados; o, si ello no fuera posible, en alguno de los domicilios enunciados en el orden establecido; es decir, que para la atribución de esos ingresos el adquirente, necesariamente, debe tener un domicilio en la jurisdicción en el que pueda ser posible el destino de los mismos (*donde serán utilizados, transformados o comercializados*). En el caso, los concesionarios (Seewald Automóviles SA, Vitacar SA y Rouge Automóviles SA) de la accionante no poseen en la provincia de Corrientes una sucursal o un domicilio en el cual fuere factible el destino final de los bienes adquiridos a Peugeot Citröen Argentina SA. Entonces, de acuerdo con lo expuesto, la atribución de ingresos al destino final no es a la jurisdicción donde tiene domicilio el adquirente de los vehículos que vende el concesionario (como pretende el fisco), a pesar de que las ventas se hayan efectuado en la zona de cobertura autorizada, sino que el destino final conocido es el domicilio del adquirente en las operaciones en conflicto, es decir, aquellas realizadas entre Peugeot Citröen Argentina SA y su cliente, en este caso, es el domicilio del concesionario al que fueran remitidos los vehículos.

Que, cabe agregar, que en el caso no está en discusión que dichos concesionarios-adquirentes (Seewald Automóviles SA, Vitacar SA y Rouge Automóviles SA) no tienen ningún domicilio en la provincia de Corrientes, lo cual significa que lo conocido por el vendedor es el destino de los bienes en aquel domicilio en el cual se receptan, sin perjuicio de que los concesionarios, posteriormente, comercialicen los mismos en una jurisdicción extraña en la que dicha entrega se haya producido, sin estar radicados en la misma. Por lo demás, las ventas realizadas a clientes domiciliados en la provincia de Corrientes por parte del concesionario, son ajenas a aquellas efectuadas entre Peugeot Citröen Argentina SA y su concesionario, y la atribución de los ingresos generados por éstas es materia ajena al presente caso concreto.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Arbitral realizada el 8 de marzo de 2023.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1°.- Hacer lugar a la acción interpuesta por Peugeot Citröen Argentina SA contra la Resolución (DGR) N° 345/2020, dictada por la Dirección General de Rentas de la provincia de Corrientes, 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