

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 9 de agosto de 2023.

RESOLUCIÓN CA N.º 20/2023

VISTO:

El Expte. CM N° 1721/2022 “Dmarker SA (y sus responsables solidarios) 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 N° 1101/2022, 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 la accionante señala que se trata de una sociedad anónima local, cuya administración central (única) se encuentra ubicada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y su actividad es la venta al por menor en comisión o consignación, siendo la casi totalidad de las operaciones concertadas y cerradas por cuenta y orden de terceros, cobrando por ello una comisión: la actividad concreta y específica de Dmarker SA es la intermediación entre los comitentes (todos con oficinas, empleados y depósitos en la CABA) y los potenciales clientes, en la compraventa de determinados productos, cobrando por ello una comisión sobre el precio. En virtud ello, dice que la base imponible de tributación de Dmarker SA está constituida por: (i) los ingresos provenientes del ejercicio de la actividad “Ventas de mercaderías propias”; y (ii) las comisiones recibidas –y no el resultado de las ventas– por el ejercicio de la actividad “Ventas por cuenta y orden de terceros”. Agrega que determinada la base por cada actividad, Dmarker SA tributa el impuesto sobre los ingresos brutos mediante la aplicación, según corresponda, del régimen general o especial respectivo del Convenio Multilateral. Asimismo, destaca que por el resultado de las ventas propiamente dichas, es Ceven SA quien tributa el impuesto sobre los ingresos brutos, bajo el régimen correspondiente; en virtud de lo anterior, por el ejercicio de la actividad “Ventas de mercaderías propias”, Dmarker SA tributa por la casi totalidad de su actividad el ISIB por las comisiones percibidas como intermediario en las ventas, y Ceven SA tributa el ISIB por el producido de dichas ventas.

Que añade que el fisco de la provincia de Córdoba sostiene erróneamente que la actividad realizada por Dmarker SA se encuentra dentro de su jurisdicción, sin valorar que el ámbito territorial de sus actividades se halla de manera exclusiva en la Ciudad de Buenos Aires. Reitera que la sociedad actúa como intermediario, los productos se despachan desde los depósitos de Ceven SA a los clientes finales con remitos de esta última compañía (la titular de dicha mercadería hasta la venta a los consumidores). Es decir, Dmarker SA no adquiere la titularidad de dicha mercadería y ello se ve reflejando no solo en su contabilidad sino que también en la contabilidad de Ceven SA y en las declaraciones juradas que realiza la compañía a la provincia de Córdoba; a tal efecto, dice, que ha ofrecido la prueba pericial contable y la prueba informativa a Ceven SA (que fueron denegadas) para demostrar tales extremos.

Que manifiesta que la DGR considera gastos en la jurisdicción para sustentar la aplicabilidad del régimen general en vez del especial establecido por el artículo 11 del CM y recalca que dichos gastos no son realizados por la actividad en debate, sino que forman parte de otras actividades económicas que ejerce la compañía; tales actividades no son las discutidas en autos y enfatiza que la actividad objeto de la controversia de autos, es la ejercida por Dmarker SA respecto a la venta de artículos por cuenta y orden de Ceven SA. Indica, asimismo, que el fisco afirma que existen ingresos con origen en la provincia de Córdoba, lo cual le valdría de sustento para encuadrar toda la actividad de la sociedad bajo los términos del artículo 2° del CM y no del artículo 11 como correspondería debido a la actividad desarrollada; al respecto, subraya que la venta propia realizada por Dmarker SA no es objeto de la causa debatida en autos y por la misma parte tributa de acuerdo a la normativa aplicable.

Que por las razones anteriormente expuestas, si –como pretende la DGR– se encuadra su actividad en los términos del artículo 2° del CM, dice que se disminuyen los ingresos a distribuir afectando a las demás jurisdicciones provinciales; en rigor, en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Hace notar que en cumplimiento de lo dispuesto por la Resolución General (CA) N° 3/2007, ha cumplido con la obligación de manifestar ante Córdoba, y ante todas las jurisdicciones provinciales frente a las cuales es contribuyente del ISIB, su intención de solicitar la aplicación del Protocolo Adicional. En cuanto a la exigencia del art. 2° de la Resolución General (CA) N° 3/2007, consistente en la obligación de acompañar “prueba documental que demuestre la inducción a error por parte de los Fiscos”, señala que esa norma debe ser razonablemente interpretada, y sin que en función de la misma se cercene el derecho de que se aplique el Protocolo Adicional (y la correlativa obligación de esa Comisión de hacerlo), pues tal derecho emana de norma superior –el CM– y de la ley 23.548 de coparticipación federal, que impone la obligación de que se aplique el CM, del cual el mentado Protocolo Adicional es parte integrante.

Que acompaña prueba documental y hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Córdoba señala que en las presentes actuaciones no se desprende un agravio concreto por parte de la empresa que cuestione el aspecto cuantitativo (numérico) del coeficiente de ingresos que fuera determinado por el fisco en su determinación de oficio con relación a los periodos involucrados, como así tampoco del coeficiente unificado. En lo que respecta al coeficiente de gastos que fuera declarado por la empresa, precisa que el mismo no ha sido ajustado por el organismo fiscal, tal como se desprende expresamente del informe de inspección.

Que, asimismo, como primera medida señala que la empresa Dmaker SA se encuentra inscrita en la jurisdicción de Córdoba con anterioridad a los periodos fiscales objetos de la determinación. En efecto, de la simple visualización del padrón web de la Comisión Arbitral, se desprende y acredita que la empresa se inscribió en la provincia de Córdoba, con fecha 1/4/2015, para el desarrollo de sus actividades económicas. Es decir, la firma tiene sustento territorial en Córdoba y, tal inscripción –incluso– no se encuentra controvertida por el contribuyente en su memorial. En segundo lugar, y a tenor de lo establecido por el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral: “...*Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de*

una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio...", afirma que la firma Dmaker SA posee sustento territorial en la provincia de Córdoba. En tal sentido, el representante de la empresa en su memorial presentado ante la Comisión Arbitral, afirma lo siguiente: "...Cabe recalcar que dichos gastos no son realizados por la actividad en debate, sino que forman parte de otras actividades económicas que ejerce la compañía. Tales actividades no son las discutidas en autos..."; por lo expuesto, dice que la existencia de gastos en la jurisdicción de la provincia de Córdoba, en las presentes actuaciones, no se encuentra discutida. Agrega que la pretensión de Dmaker de circunscribir o limitar que un gasto soportado debe encontrarse vinculado o apareado con cada uno de los regímenes del Convenio (general/especial) para dar sustento territorial en la jurisdicción –donde se desarrolla esa actividad amparada por el régimen–, no resulta compatible con las normas del Convenio –último párrafo del artículo 1° del CM–. Acreditada, entonces, la existencia del gasto soportado, puede inferirse –dice– que existe hecho imponible en la jurisdicción, resultando, por lo tanto, aplicable, de corresponder, las disposiciones del Convenio ya sea tanto para los regímenes especiales como para el general; es decir, el sustento no debe buscarse/ exteriorizarse operación por operación ni mucho menos en la acreditación/ aplicación de un régimen u otro, basta con que exista el gasto para que la empresa por la totalidad de sus actividades económicas quede sujeta a la potestad tributaria del fisco en donde se evidencia ese sustento territorial, con independencia del régimen que le resulte de aplicación para la atribución de sus ingresos.

Que añade que de las afirmaciones realizadas por el representante en su líbello, se desprenden dos cuestiones que acreditan una relación o vinculación de la empresa con el sustento territorial de la misma en la provincia de Córdoba: a) que exclusivamente es una empresa que opera a través de comercio electrónico y b) que reconoce la existencia material de la totalidad de las ventas/operaciones que fueran informadas por Mercado Libre con motivo de la circularización realizada por la administración fiscal de Córdoba –hecho no controvertido–, las cuales guardan un nexo o vinculación con la jurisdicción de Córdoba. Atento a lo expuesto, señala que mediante el artículo 1° de la Resolución (CA) N° 83/02 –normativa vigente para los períodos involucrados en la determinación–, la Comisión Arbitral ha interpretado –expresamente– 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...". Bajo dicho marco normativo y de la prueba recolectada por el fisco en las presentes actuaciones surge con meridiana claridad que las operaciones entre la empresa Dmaker y los distintos sujetos domiciliados en Córdoba con los cuales la firma tiene una relación comercial u operacional en el desarrollo de sus actividades económicas –informadas por Mercado Libre en base a la circularización realizada por la Dirección de Inteligencia Fiscal–, se han concretado por alguno de los medios a los que refiere el último párrafo del artículo 1° –en el caso concreto: internet– y existe sustento territorial acreditado en la provincia de Córdoba. Habiéndose acreditado y reconocido por la empresa que las operaciones se perfeccionaron por los medios a que hace referencia el último párrafo del artículo 1° de Convenio, la atribución de los ingresos, según el inciso b) in fine del artículo 2° del mismo, debe hacerse a la jurisdicción del "domicilio del adquirente", esto es la provincia de Córdoba (cita las resoluciones CA N° 42/2019 "Maycar SA c/ provincia de Tierra del Fuego" y N° 4/2016 "Rigolleau SA c/provincia de Santa Fe). Por todo lo expuesto, habiéndose acreditado en las presentes actuaciones que las operaciones en cuestión se originan en pedidos efectuados mediante la utilización de internet y que la provincia de Córdoba aplicó lo previsto en la Resolución General (CA) N° 83/2002 –dictada en el marco de las atribuciones conferidas por el Convenio

Multilateral a la Comisión Arbitral–, sostiene que debe rechazarse el supuesto planteo o agravio que la determinación del fisco le causaría a la recurrente por carecer de elementos fácticos jurídicos que la justifiquen.

Que hace referencia al informe de inspección y señala que puede inferirse que el ajuste provino de la documentación física que fuera aportada por el contribuyente y de la circularización realizada con sujetos que tienen una cierta relación comercial con Dmaker; de dicha documentación aportada no se evidencia que la actividad económica efectuada por la empresa durante los períodos objeto de la fiscalización, se encuentre relacionada o asociada efectivamente a una actividad de intermediación. Alega que los ingresos provenientes de las actividades económicas desarrollada por la firma que fueran objeto del ajuste no evidencian una actividad de intermediación de la misma, es decir, no existen elementos ciertos y contundentes que permitan sustentar la realización de dicha actividad por parte de Dmaker; por otro lado, advierte que la empresa en su memorial de acción ante la Comisión –como así también en el recurso de reconsideración presentado– no ha acercado prueba documental que resulte contundente y, a la vez, fehaciente que le permita operación por operación contradecir lo endilgado por el fisco en su determinación –sólo se ha limitado a efectuar meras manifestaciones genéricas y a solicitar prueba informativa y pericial que fueron desechadas en su oportunidad por el fisco–. Agrega que si se considerara hipotéticamente que en las presentes actuaciones se está en presencia de una actividad de intermediación –situación que descarta– y que por lo tanto bajo el entendimiento de la firma resultaría de aplicación las previsiones del artículo 11 del Convenio, en base a las propias afirmaciones del representante de Dmaker, indica que dicho artículo no le resulta de aplicación al contribuyente, toda vez que para su aplicación o efectos resulta necesario la existencia de dos jurisdicciones, caso contrario, debe aplicarse el régimen general. Por lo expuesto, la firma no puede aplicar a los ingresos provenientes de sus actividades económicas objeto del presente ajuste, las previsiones del artículo 11 del Convenio sino del régimen general-artículo 2º del mismo (cita resoluciones de los organismos de aplicación del CM).

Que agrega que la firma no acompaña en su presentación prueba alguna que pueda desvirtuar el ajuste, ni mucho menos que mediante su argumentación derrumbe la presunción de legitimidad del acto administrativo dictado por el fisco, sólo se ha limitado a efectuar meras apreciaciones o afirmaciones carentes de un sustento lógico que la justifiquen; más aún, pretende a través de un cuestionario de pericia contable o informativa suplir no sólo la labor efectuada por los inspectores actuantes y la documental existente en las presentes actuaciones, sino también poner a consideración y/o interpretación y/o valoración de un perito –tercero ajeno a las actuaciones– los términos de las operaciones realizadas o la procedencia o lugar donde deben ser atribuidos los ingresos. La actividad probatoria que pretende introducir el representante de la firma en esta oportunidad –la misma del expte. administrativo y que ha motivado el análisis y consideración del fisco en oportunidad de emitir la resolución determinativa de oficio–, no constituye, dice, el aporte de nuevos elementos de convicción que resulten suficientes para permitir tener por acreditada la invocación pretendida por Dmaker –la intermediación– máxime cuando de las pruebas fácticas obrantes en el expte –facturas, libro IVA compras, contabilidad, etc.– se puede concluir la existencia de elementos documentados/emitados por la empresa contrarios a las disposiciones legales vigente tanto en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado como en las normas de facturación y registración establecido por la AFIP, a la

cual la Provincia se encuentra adherida en virtud de lo establecido por la Resolución Normativa N° 1/2021 de la Dirección General de Rentas.

Que, puntualiza, que de la prueba relevada por los inspectores actuantes se desprende que Ceven SA vende los productos a la empresa Dmaker y ésta registra la adquisición de tales productos –que luego comercializará por su cuenta– en su Libro IVA Compras; es decir, de la simple visualización y constatación de la documental obrante, la realidad demuestra que no existe en el circuito económico que las partes pretenden plantear “la intermediación entre ellas”; es decir, en el marco y las condiciones fijadas expresamente por el artículo 20 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los elementos documentales existentes permiten aseverar que de la interrelación documental del giro de las operaciones efectuadas no se está en presencia una intermediación o venta en consignación.

Que esta Comisión Arbitral observa que en lo que a su estricta competencia se refiere, la controversia se centra en determinar la existencia de nexo jurisdiccional en la provincia de Córdoba por parte de Dmarker SA y si su actividad es de comisionista y puede ser encuadrada en el art. 11 o 2° del Convenio Multilateral.

Que en cuanto al ploteo del accionante referido a la base imponible, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral no son competentes para involucrarse en cuestiones vinculadas a la determinación de la base imponible, que es una materia exclusivamente local (R. CP N° 1/2015); por lo tanto, en relación a los ingresos a tomar en cuenta como base imponible, corresponde declarar la incompetencia. Asimismo, respecto del coeficiente de gastos, la representación de la provincia de Córdoba informa que el mismo no ha sido ajustado por el organismo fiscal, tal como se desprende expresamente del informe de inspección; por lo tanto, verificándose en el caso la inexistencia de ajuste alguno vinculado a los gastos, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral carecen de competencia ante la palmaria inexistencia de caso concreto en torno a ese aspecto.

Que con relación al agravio de la inexistencia de sustento territorial planteado por el accionante, cabe destacar que sus planteos no pueden tener acogida favorable; es el propio contribuyente con su inscripción (Resoluciones CA N°13/2020, N° 27/2019, N° 10/2018 y N° 6/2018, entre otras) y la exteriorización de gastos en la jurisdicción quien reconoce la existencia de un nexo jurisdiccional con la provincia de Córdoba. El nexo jurisdiccional tiene una vinculación sustancial con el contribuyente y no con una actividad en especial, por lo tanto no resulta viable la disquisición entre actividades para tenerlo por acreditado para algunas y no acreditado para otras. Es por ello que en relación a este aspecto la acción interpuesta no puede prosperar.

Que respecto del incorrecto encuadramiento de la actividad de Dmarker SA bajo los términos del artículo 2° del Convenio Multilateral alegado por el accionante, cabe destacar que esta Comisión Arbitral requirió a la provincia de Córdoba que acompañe en forma íntegra el expediente administrativo a fin de determinar si los ingresos obtenidos por el contribuyente se derivan de una actividad propia o realizada por cuenta y orden de terceros.

Que, cabe adelantar, que los pocos elementos arrojados por el contribuyente en sede administrativa en relación al circuito comercial y su instrumentación, no permiten

concluir que los ingresos ajustados sean ingresos de terceros, por lo que cabe ratificar también en este punto el ajuste practicado por el fisco de Córdoba. Efectivamente, lo dicho puede ejemplificarse con las facturas de Dmarker SA a Ceven SA que obran en las actuaciones administrativas que se limitan a indicar como concepto "facturación Comisiones Ventas", sin identificar las operaciones o la liquidación por la cual se factura la comisión, lo cual no permite vincular una cosa con la otra. Asimismo, en dichas actuaciones Dmarker SA explica su actividad comercial pero dicha manifestación carece de todo soporte documental, toda vez que las facturas por comisión carecen de toda referencia a cuáles son las operaciones y no existe liquidación alguna que permita vincular las operaciones con la comisión. Las facturas tipo A de Ceven SA a Dmarker SA no resultan válidas por carecer de CAE (Código de Autorización Electrónica) o por no surgir ni los valores de venta ni los importes que son transferidos al comitente, etc. Tampoco el circuito comercial explicado por Ceven SA se ve reflejado en la documentación aportada.

Que, finalmente, respecto del Protocolo Adicional cabe indicar que se ha determinado que ha existido omisión de ingresos por parte de Dmarker SA, que impide su aplicación en los términos del artículo 3° de la Resolución General CA N° 3/2007. Asimismo, el contribuyente no ha aportado la existencia de elementos que configuren la inducción a error exigida por el art. 2° de dicha resolución general.

Que, por todo lo expuesto, este decisorio genera efectos en cuanto a la asignación del coeficiente de ingresos sobre los coeficientes unificados expuestos en las declaraciones juradas de los periodos que abarca la determinación practicada por el fisco de la provincia de Córdoba.

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 julio de 2023.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1°.- No hacer lugar a la acción interpuesta por Dmarker SA contra la Resolución IFD N° 1101/2022 dictada por la Dirección de Inteligencia Fiscal de la Provincia de Córdoba, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

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



SECRETARIO

PRESIDENTE