

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 11 de octubre de 2023.

## RESOLUCIÓN CA N.º 27/2023

### VISTO:

El Expte. CM N° 1720/2022 “Cía. El Coati SA c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual la firma de referencia promueve la acción prevista en el art. 24, inc. b) del Convenio Multilateral contra la resolución N° 3319/2022, dictada por la jefa del Departamento de Relatoría N° III de la ARBA; 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 el fisco recurre al procedimiento de atribución de ingresos denominado “lugar de entrega” cuya utilización fue abandonada hace más de 15 años por los organismos de aplicación del CM, adoptándose desde entonces el criterio de asignación de ingresos denominado “destino final del bien” en la medida en que exista el debido sustento territorial en cada una de las jurisdicciones en las cuales se haya entregado el bien; es así que los organismos de aplicación del CM establecieron dos requisitos básicos para atribuir una venta a una determinada jurisdicción en función del criterio del destino final del bien, y ellos son: 1) Que el destino final del bien sea conocido por el vendedor al momento de realizar la operación en la misma y 2) Que exista el debido sustento territorial en la jurisdicción del destino final de los bienes. Afirma que en este caso está debida y suficientemente probado y surge del propio expediente administrativo y de las pruebas aportadas, el cumplimiento de ambos requisitos: en el mismo constan los remitos y facturas extendidos a clientes de donde surge claramente el destino final de la mercadería, se trata de clientes con los cuales se realizan operaciones de “tracto sucesivo”, es decir, que se trata de clientes que operan habitualmente con la empresa y el sustento territorial queda probado fundamentalmente a través de la comisión devengada en favor de los vendedores en relación de dependencia cuyos recibos de sueldos se encuentran debidamente registrados en libros rubricados, en los cuales se detalla las ventas realizadas por cada uno de ellos a cada cliente, los porcentajes de comisiones, entre otros datos. Agrega que puede observarse, por ejemplo, a fs. 698 el remito N° 0014-00081548 correspondiente a la Fc. N° 0011-00064750 donde el destino final es la provincia de Mendoza, a fs. 704 se encuentra el remito 0014-00079128 correspondiente a la Fc. N° 0011-00062784 donde el destino final es la provincia de Santa Fe, a fs. 710 se encuentra el remito N° 0014-00060973 correspondiente a la Fc. 0011-00047937 donde el destino final es la provincia de Córdoba. Asimismo, dice que la existencia de sustento territorial en la jurisdicción del comprador queda acreditada por la comisión a los vendedores y los gastos bancarios, entre otros. Observa que, en el caso, la ARBA aplicó un criterio por el cual directamente consideró que en la única jurisdicción en que ECSA entrega sus productos es en CABA y el resto lo atribuyó todo a PBA, ignorando que: a) Son clientes habituales que realizan operaciones de tracto sucesivo; b) ECSA conoce el destino final de los bienes al momento de realizar la venta porque son clientes habituales, y c) Existe sustento territorial previo a cada venta porque cada cliente tiene asignado un vendedor por zona que está en relación de dependencia y sus remuneraciones mensuales surgen de una liquidación mensual que se encuentra transcrita en el libro rubricado en el que consta el detalle de cada una de las ventas realizadas durante el mes, la razón social del cliente, el número de factura, el monto de

cada factura, la comisión y el detalle del recibo de sueldo (cita en apoyo de su posición resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral y precedentes del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires.

Que por su parte, con relación a la determinación del coeficiente de egresos, señala que los gastos observados por el fiscalizador deben respetar la asignación y los criterios de atribución dispuesto en el CM, y tanto los servicios públicos, como las comisiones devengadas de los vendedores en relación de dependencia, las comisiones bancarias y las comisiones a vendedores independientes representan gastos vinculados con la actividad del contribuyente y atribuibles a las jurisdicciones en que los mismos se soportaron, situación que obliga a recalcular los coeficientes de gastos determinados por la ARBA. Es así que las comisiones de los vendedores deban atribuirse a la jurisdicción en la que el vendedor realiza las operaciones de ventas producto de las cuales se devengan sus comisiones, los servicios públicos a las jurisdicciones en las que se prestan los mismos y las comisiones bancarias a las jurisdicciones en las cuales se genera el gasto, por ejemplo, a la jurisdicción desde donde se realiza la transferencia bancaria tal como lo dispusieron los organismos de aplicación del CM en diversos casos concretos que cita; en lo que hace a los fletes, el último párrafo del art. 4° del CM que dispone que los gastos se atribuyan en partes iguales entre las jurisdicciones entre las que se realiza el hecho imponible.

Que aporta prueba documental y hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires señala que si bien en relación al coeficiente de ingresos, se advierte que el criterio utilizado por el contribuyente es acorde al que sustentan los organismos de aplicación del Convenio Multilateral; respecto del coeficiente de gastos, destaca que el ajuste realizado por la ARBA respondió a la no computabilidad por parte del contribuyente de determinados gastos que deben ser computados y, a la pauta de distribución de otros, que no fueron atribuidos a la provincia de Buenos Aires cuando fue en esta jurisdicción donde efectivamente se soportaron. En este sentido, señala que Cía. El Coati SA consideró como gastos no computables las “comisiones de vendedores” y las “comisiones y gastos bancarios”, los cuales deben ser computados, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 3° del Convenio Multilateral; sin embargo, de la presentación efectuada por la accionante, se advierte que la misma no se agravia, en esta instancia, respecto a la computabilidad o no de estos gastos, quedando, de esta manera, firme el ajuste efectuado en este aspecto. Indica que de lo que se estaría agraviando muy genéricamente, en esta oportunidad, es de la asignación y los criterios de atribución utilizados por ARBA en el ajuste, que a su entender no condice con lo dispuesto en el Convenio Multilateral. Al respecto, cita el art. 3° del Convenio Multilateral y señala que las comisiones de vendedores corresponden a las operaciones realizadas por los vendedores externos que posee la firma conforme se advierte de la documentación aportada por el contribuyente, es decir, de los mayores contables y de las facturas por los servicios de venta emitidas por los mismos vendedores: en el periodo fiscalizado la firma contaba con dos vendedores: uno domiciliado en la ciudad de Mar del Plata, provincia de Buenos Aires, y el otro en la provincia de Entre Ríos, por lo que la fiscalización sólo asignó a su jurisdicción las comisiones que correspondían al vendedor con domicilio en provincia de Buenos Aires, conforme los términos del artículo 4° del Convenio Multilateral. Además, un detalle no menor, es que las comisiones de los vendedores en relación de dependencia, incluidas dentro del rubro sueldos y jornales, no fueron ajustadas por la ARBA, dado que las mismas se encuentran asignadas a las jurisdicciones donde el vendedor realizó sus operaciones de ventas.

Que, por otro lado, y en referencia a las comisiones y gastos bancarios, la fiscalización procedió a asignarlos a la provincia de Buenos Aires dado que las cuentas bancarias se encuentran radicadas en esa jurisdicción, según lo manifestado por el contribuyente en fs. 324 de las actuaciones administrativas. Destaca que en su presentación la firma efectúa manifestaciones meramente genéricas en cuanto a que esta jurisdicción no habría respetado el criterio de atribución de gastos establecido en el Convenio Multilateral, pero sin siquiera indicar como entiende debiera haberse realizado, ni mucho menos presentada prueba conducente en el expediente administrativo que resulte idónea para verificar cuál es la jurisdicción en donde se soportaron cada uno de los gastos; por ello, destaca que el contribuyente, en ninguna instancia procesal, logró desvirtuar el ajuste practicado.

Que, asimismo, respecto de la cuenta Transportes y Fletes, señala que la fiscalización – conforme a la documentación exhibida por la firma y lo manifestado por ella mediante nota de fs. 325– constató que la mercadería era remitida a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; por ello la fiscalización atribuyó este rubro en partes iguales entre las jurisdicciones de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la provincia de Buenos Aires, toda vez que fue entre ambas jurisdicciones donde se realizaron los fletes (cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral). En definitiva, entiende que a través de su recurso, el contribuyente no ha logrado conmovier la legitimidad del acto administrativo y, además, no ha probado lo que afirma; agrega que la carga de los hechos incumbe al pretensor, es decir a quien pretenda el reconocimiento de hecho o hechos determinados, que invoca para que sea después fundamento del acto que se dicte; por lo tanto, el particular que alega en contra de la administración, tiene a su cargo la carga de la prueba del hecho que invoca como acción o excepción

Que esta Comisión Arbitral observa, respecto al primer planteo que realiza el contribuyente relacionado con la atribución de ingresos, y el correspondiente cálculo del coeficiente respectivo, que la provincia de Buenos Aires responde el traslado corrido manifestando que *"...el criterio utilizado por el contribuyente es acorde al que sustentan los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral..."*, lo cual significa que ha admitido la procedencia del agravio expuesto en la presentación del accionante.

Que, por otra parte, los conceptos de los diversos gastos cuya atribución cuestiona el contribuyente son: Servicios Públicos, Comisiones vendedores en relación de dependencia, Comisiones bancarias, Comisiones vendedores independientes y Fletes. Al respecto, con relación a estos conceptos de gastos, el contribuyente expresa agravios en forma muy general, sin hacer una crítica analítica del porque no está de acuerdo con lo actuado por el fisco, y simplemente señala que las *"...comisiones de los vendedores deban atribuirse a la jurisdicción en la que el vendedor realiza las operaciones de ventas producto de las cuales se devengan sus comisiones, los servicios públicos a las jurisdicciones en las que se prestan los mismos y las comisiones bancarias a las jurisdicciones en las cuales se genera el gasto,..."* y en lo referido a fletes *"...el último párrafo [art. 4° CM] dispone que los gastos se atribuyan en partes iguales entre las jurisdicciones entre las que se realiza el hecho imponible.."*

Que sobre el particular, no hay dudas de que el criterio que debe imperar al momento de la atribución de los gastos del periodo a considerar debe responder a lo que específicamente se contempla en el artículo 4° del Convenio Multilateral, es decir, que: *"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".*

Que habiéndose analizado los criterios empleados por la provincia de Buenos Aires a los fines de realizar el mencionado ajuste de gastos, se considera que los mismos responden adecuadamente a las normas que sobre el particular se encuentran vigentes, contenidas en el Convenio Multilateral y normas complementarias; y, asimismo, la accionante no ha cumplimentado con su obligación de probar, con elementos y/o documentación fehaciente, que sus apreciaciones desvirtúan el accionar de la jurisdicción. Por lo expuesto, respecto de este punto, corresponde ratificar el ajusta.

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

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 13 de septiembre de 2023.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1º.- Hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por Cía. El Coati SA contra la Resolución N° 3319/2022 dictada por la jefa del Departamento de Relatoría N° III de la ARBA, 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