

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 10 de abril de 2024.

RESOLUCIÓN CA N.º 6/2024

VISTO:

El Expte. CM N° 1683/2021 "Interclima SA c/ Ciudad Autónoma 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° 1122/GCABA/DGR/2021, dictada por la Dirección General de Rentas dependiente de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; 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 atribuyó los ingresos al lugar de entrega en los depósitos permanentes de los clientes en la provincia de Buenos Aires, por indicación de los mismos y así surge de las órdenes de compra recibidas y los remitos confeccionados; y dice que los clientes retuvieron el impuesto para dicha jurisdicción y no lo hicieron por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Agrega que no vende bienes registrables, sino que los productos vendidos en aquel periodo fiscal fueron equipos de aire acondicionado residenciales y le era imposible conocer el lugar de consumo de los mismos; no lo indicaba la orden de compra del cliente y para Interclima SA le era imposible conocer su destino final de venta o consumo.

Indica que la inspección actuante considera que las operaciones de venta de la sociedad encuadran en el último párrafo del artículo 1º del Convenio Multilateral al hacer mención que la reasignación de ingresos de Interclima tiene su fundamento en la Resolución General N° 14/2017 de la Comisión Arbitral; en cambio, entiende que las ventas han sido realizadas según el concepto "operaciones entre presentes" en particular en el caso de LG Argentina SA y de Carrier SRL respecto de las cuales existía una relación comercial y personal presencial y frecuente entre los empleados de las sociedades en Río Grande, provincia de Tierra del Fuego, y administrativas en La Tablada, en la provincia de Buenos Aires.

Destaca que para que se puedan aplicar las disposiciones de la RG 14/2017 es necesario que se verifique un gasto en la jurisdicción del domicilio del cliente, tal como la norma en cuestión lo aclara en los considerandos; es decir, que es condición determinante que exista sustento territorial, un gasto realizado en la jurisdicción, que justifique asignación de un ingreso a una provincia.

Hace referencia a las circularizaciones efectuadas por la inspección actuante a los principales clientes de Interclima SA y observa que si bien los domicilios administrativos están situados en la Ciudad de Buenos Aires, las mercaderías son recibidas en la provincia de Buenos Aires y distribuidas a clientes de todo el país; ello hace inferir que el destino final de los bienes no es exclusividad de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y le es imposible, reitera, saber dónde van a ser comercializados los productos vendidos al cliente, es decir, donde van a ser finalmente consumidos; solo conoce fehacientemente, dice, el lugar de entrega.

Indica que, adicionalmente, la inspección solicitó a los clientes que informen la cantidad de sucursales, agencias y/o establecimientos propios ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y agrega que considerando la cantidad de establecimientos que cada cliente tiene en la jurisdicción mencionada, determinó un porcentaje de asignación de los ingresos a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, diferente del determinado por la sociedad, en detrimento de la provincia de Buenos Aires, dado que dichos ingresos fueron asignados a esta jurisdicción en función del lugar de entrega de los productos. Dice que todo ello surge de los remitos y que es imposible para Interclima SA obtener un detalle de los lugares de consumo de los productos entregados a los clientes debido a que los mismos no están obligados a proporcionar esta información y, además, probablemente no conozcan al momento de la transacción el lugar exacto de su consumo.

Sostiene que en el caso particular de LG y Carrier, la relación con Interclima se origina porque en el periodo fiscalizado fabricaba productos de las marcas LG y Carrier; había reuniones periódicas entre personal de la empresa y las otras dos sociedades con el fin de realizar negociaciones en cuanto a cantidad de unidades producidas/vendidas, etc.; existían cartas ofertas en las cuales se indicaba el domicilio de entrega de las mercaderías y al momento de realizarse las mismas se encontraba presente personal perteneciente al cliente verificando la recepción; dado que tanto LG y Carrier realizaban sus ventas a clientes de todo el país, a criterio de Interclima el lugar más representativo del destino final de los bienes estaba constituido por domicilio del depósito donde efectuada las entregas, más representativo aún que el domicilio de la sede, dado que desde esos depósitos LG y Carrier efectuaban la distribución a todo el país; en virtud de que estos clientes son agentes de recaudación de ARBA, estas operaciones fueron alcanzadas por las correspondientes retenciones.

Entiende que la única forma de conocer el destino final de los bienes en forma precisa es mediante la solicitud de información detallada de sus ventas/domicilios de operaciones, tarea que se torna imposible y confidencial para el cliente; asimismo, esa información de ventas surgirá "a posteriori", en especial cuando el stock no es vendido en forma inmediata.

Alega que, aun cuando acepte que sus operaciones no son realizadas entre presentes, es necesario considerar que las disposiciones de la RG 14/2017 rigen desde su publicación, el 25/10/2017, y los períodos fiscalizados 2015 y 2016 son anteriores a la fecha mencionada.

Que con relación al Protocolo Adicional, hace notar que en el descargo presentado fue solicitada su aplicación habiendo obtenido como respuesta que no corresponde habida cuenta de que se requiere la existencia de una "determinación firme. Asimismo, indica que la Dirección aclara que no se verifican en el presente caso los extremos requeridos por la Resolución General CA N° 3/2007 para la procedencia del citado mecanismo y *"que a efectos de habilitar la vía del Protocolo Adicional, el contribuyente debe demostrar que la atribución que ha efectuado, cualquiera fuera el sentido, ha sido inducida por algunos de los Fiscos involucrado"*. Al respecto, dice que ha sido objeto de fiscalizaciones de Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) y de ARBA en años anteriores y en ninguna de estas fiscalizaciones fue cuestionado el criterio de asignación de los ingresos al lugar de entrega. Considera que no obstante lo manifestado por AGIP, entiende que la aplicación del Protocolo Adicional es procedente y por lo tanto solicita que el mismo sea considerado para el presente caso en el que ya existe la mencionada determinación de oficio y los criterios de asignación de ingresos fueron confirmados en una fiscalización anterior por ese organismo.

Que acompaña prueba documental. Hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires señala que, en primer lugar, al momento de la asignación de ingresos, en el caso de venta de mercaderías, se debe tomar en consideración como factor determinante para la atribución de los ingresos, el destino final del bien conforme la jurisdicción de la cual provienen los ingresos, atendiendo siempre a la realidad económica de los hechos (cita el artículo 2º y el último párrafo del artículo 1º del Convenio Multilateral). Recuerda que, ante el incremento de operaciones por medios electrónicos, la Comisión Arbitral dictó oportunamente la Resolución General N° 83/2002, a fin de interpretar que las transacciones así efectuadas se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1º del Convenio Multilateral y, a los efectos de la distribución de los ingresos, entendió que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, efectuó gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulan su pedido. Por otro lado, dice que resultó necesario establecer respecto al “domicilio del adquirente” un esquema de atribución a partir del tipo de actividad desarrollada y las características de cada operación, entendiéndose que en las operaciones de venta de bienes, se dará prioridad a la jurisdicción del destino final del bien, considerando domicilio del adquirente aquél que surja de los criterios que a tal efecto se establecen por la Resolución General (CA) 14/2017 (transcribe su artículo 1º y el art. 27 del Convenio Multilateral).

Por lo mencionado, entiende que deviene improcedente el agravio planteado por la firma relacionado al efecto retroactivo de la Resolución General N° 14/2017, ya que la misma interpreta exclusivamente lo previamente dispuesto por el Convenio Multilateral, por lo cual no se está frente a un criterio innovador, no existiendo una aplicación retroactiva de la misma; es más, dicha resolución no hizo más que convalidar el criterio de atribución de ingresos ya existente en innumerables antecedentes emanados de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral.

Que expresa que del análisis de los distintos elementos aportados por la empresa durante el transcurso de la fiscalización (listado de ventas por jurisdicción detalladas por cliente, información obtenida de los Subdiarios de IVA Ventas respecto de los períodos fiscales 2014 y 2015, etc.), como así también las respuestas a las circularizaciones efectuadas a sus principales clientes: Frávega SA, Carrier SA, Electrónica Megatone SA, Falabella SA y LG Argentina SA, que informaron que efectuaban sus pedidos a través de diversos medios electrónicos, ha quedado demostrado, sin lugar a dudas, que una porción de la mercadería vendida por la firma tuvo como destino la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; en tal sentido, la fiscalización actuante procedió a tomar como criterio de asignación de ingresos el “destino final de la mercadería”, teniendo en cuenta las sucursales que los clientes de la empresa poseen en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, conforme lo establecido en el punto 1) del inciso a) del artículo 1º de la Resolución General CA N° 14/2017. Para la obtención de la información que permitiera realizar el cálculo razonable respecto de la asignación de ingresos, informa que se procedió a circularizar a los clientes más importantes (en dos oportunidades) a efectos que indiquen su operatoria y detallen la cantidad de sucursales que poseen en cada una de las jurisdicciones; conforme a los datos obtenidos de las circularizaciones, en cuanto a la forma que se desarrollan las operaciones de venta, la fiscalización actuante pudo confirmar que la recurrente mantiene con sus clientes una relación continua, fluida y periódica por lo que conoce perfectamente cuál es el destino de la mercadería que vende (cita resoluciones de la Comisión Arbitral en apoyo de su posición).

Destaca que en virtud de lo expuesto, y con relación al fondo de la cuestión, no cabe otra opción que considerar correcto el recálculo del coeficiente de ingresos efectuado por la inspección actuante, para los periodos fiscales 2015 y 2016, respecto de aquellos clientes que la contribuyente no asignó monto alguno para la Ciudad Autónoma de Buenos Aires conociendo el lugar del destino final de la mercadería por la existencia de sucursales en esta jurisdicción.

Dice que de esta forma, para el año 2015, en base a los ingresos registrados en el año 2014, se procedió a reasignar los ingresos correspondientes a LG Argentina SA, ya que en virtud de las respuestas a las circularizaciones, este cliente declara que sus ventas se efectúan desde las oficinas administrativas, servicio técnico y call center, situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; en un 33,33% los ingresos correspondientes a Carrier SA; en un 30% los ingresos correspondientes a Falabella SA y en un 3,97% los ingresos de Electrónica Megatone SA.

Por otro lado, informa que para el año 2016, en base a los ingresos registrados en el año 2015, se procedió a reasignar los ingresos correspondientes a LG Argentina SA por los motivos expuestos precedentemente; en un 33,33% los ingresos correspondientes a Carrier SA; en un 30% los ingresos correspondientes a Falabella SA; en un 3,70% los ingresos de Electrónica Megatone SA; y en un 17,12% los ingresos de Frávega SA.

Agrega que en esta instancia la recurrente adjunta documental consistente en un muestreo de remitos emitidos a sus clientes (Electrónica Megatone SA Carrier SA y Frávega SA) los cuales, considera, no brindan nuevos elementos que permitan variar las conclusiones vertidas en párrafos precedentes.

Asimismo, manifiesta que aporta como prueba un detalle de retenciones correspondientes a la provincia de Buenos Aires realizadas a Interclima SA por sus clientes LG Argentina SA, Carrier SA y Falabella SA; a este respecto, entiende que dadas las particularidades del caso concreto, dicho listado de retenciones no resulta un elemento probatorio sustancial que permita validar la errónea asignación de ingresos que realizó la firma.

Observa que la resolución recurrida surge de un procedimiento basado en información colectada durante el transcurso del mismo, mientras que los argumentos vertidos por la contribuyente en su presentación carecen de sustento, toda vez que no existe en el ámbito del Convenio Multilateral una norma que disponga que los ingresos provienen del lugar de la entrega física de la mercadería, siendo, en este caso, los centros de distribución lugares de mero tránsito.

Finalmente, hace notar que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral se han expedido en innumerable cantidad de casos similares al presente en cuanto a que la relación contractual de la firma con su cliente permite determinar con un grado razonable de certeza, que el vendedor tiene pleno conocimiento del destino final de los productos.

Que en lo referido a la solicitud de aplicación del Protocolo Adicional entiende que en el presente no se dan los requisitos establecidos en la Resolución General (CA) N° 3/2007; recuerda la Resolución CA N° 66/2015, recaída en el "Hoyts General Cinema de Argentina SA c/ provincia de Buenos Aires", y en este sentido dice que no se verifica que en oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral la recurrente haya aportado prueba documental referida a la inducción a error, tal como lo exige expresamente la normativa vigente.

Que esta Comisión Arbitral observa la controversia está centrada en el disímil criterio para la atribución de ingresos provenientes de la actividad comercializadora de Interclima SA.

Que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires señala que, conforme a las respuestas dadas por los clientes de la firma accionante, las operaciones han tenido su origen mediante la utilización de algunos de los medios enumerados en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral.

Ante tal situación, no desvirtuada por la accionante, las normas de aplicación al caso están contenidas en el último párrafo del artículo 1° y último párrafo del artículo 2°, ambos del Convenio Multilateral; en la Resolución General CA N° 83/2002 –con vigencia durante los períodos ajustados– y en la Resolución General CA N° 14/2017.

De las disposiciones mencionadas, como se podrá apreciar, se desprende con claridad que, cuando se dan las circunstancias previstas en ellas, el contribuyente debe atribuir sus ingresos conforme al “destino final” de los bienes comercializados en un domicilio del cliente, sin tener en consideración el lugar de entrega física de los mismos, que puede o no coincidir con aquel destino.

Que, asimismo, conforme a lo explicitado por la contribuyente, la atribución de los ingresos cuestionados la ha hecho considerando el domicilio de entrega en los depósitos que los clientes poseen en la provincia de Buenos Aires, ello en razón de desconocer, según dice, cuál es el destino final de los bienes comercializados, sin perjuicio de reconocer como ha sido la operatoria que han descripto sus principales clientes, a los que la jurisdicción ha circularizado, y que han informado sobre el lugar de entrega de los productos vendidos, la sede principal y la generación de los pedidos.

Que cabe destacar que en el Convenio Multilateral no existe una norma que disponga que el lugar de la entrega física de los bienes sea considerado como que de allí provienen los ingresos, es decir, los bienes entregados en los depósitos de los clientes se encuentran en mero tránsito hacia su destino final, lo que es perfectamente conocido por el vendedor; por lo cual, esta circunstancia no puede desplazar aquellos elementos o indicios certeros que permitan determinar el origen de esos ingresos.

Que, entonces, tomando en consideración la definición de “domicilio del adquirente” que se halla contenida en la citada Resolución General N° 14/2017 y el orden de prelación que se indica en ella, cuando no fuera posible establecer el destino final del bien, elementos fundamentales para efectuar la atribución de ingresos en este caso concreto, y teniendo presente la relación permanente y fluida que, sin dudas, Interclima SA mantiene con sus clientes, es que el contribuyente debería conocer ese domicilio a que se ha hecho referencia, que no es otro que un domicilio del comprador.

Que con relación al cuestionamiento de que, en los periodos que comprende la inspección no se encontraba vigente la Resolución General N° 14/2017, motivo por el cual no resulta aplicable al caso, cabe señalar que dicha interpretación no establece un período o fecha a partir de la cual se pone en vigencia, sin perjuicio de que el criterio empleado para el ajuste era el que imperaba en su momento, se entiende que corresponde la atribución de ingresos al domicilio del adquirente de los bienes objeto de la comercialización y que, como indica la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dicho criterio coincide con lo que hoy recepta la resolución general referida.

Que, por otra parte, en lo que hace a la metodología utilizada por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a los fines de la atribución de ingresos, es preciso aclarar que, ante la falta de documentación y/o información cierta, una jurisdicción puede recurrir a una metodología de presunciones y/o estimaciones de oficio para determinar la situación fiscal de un contribuyente frente a sus obligaciones tributarias, y lo debe hacer partiendo de un hecho cierto, relacionado con el concepto de que se trate, es decir, la estimación debe tener como base una situación verificada, que tenga cierta vinculación con la materia que se pretende presumir, que permita acercarse lo más cerca posible de la realidad buscada; en el caso concreto se observa que dicha presunción se ha realizada en forma razonable.

Que con relación a la solicitud de aplicación de las disposiciones del Protocolo Adicional, es de hacer notar que la accionante no ha satisfecho las exigencias previstas en el mismo y sus normas complementarias; es decir, no se han agregado a las presentes actuaciones la documental que posibilite su aplicación conforme las previsiones de la Resolución General N° 3/2007, motivo por el cual no corresponde su aplicación.

Que, consecuentemente, 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 Ciudad Autónoma 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 marzo de 2024.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1°.- No hacer lugar a la acción interpuesta por Interclima SA contra la Resolución N° 1122/GCABA/DGR/2021 dictada por la Dirección General de Rentas dependiente de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 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