

PUERTO MADRYN, 9 de marzo de 2023.

RESOLUCIÓN CP N.º 2/2023

VISTO:

El Expte. C.M. N° 1643/2020 "World Sport SRL c/ Provincia de Córdoba", en el cual la firma interpone recurso de apelación contra la Resolución CA N° 19/2022; y,

CONSIDERANDO:

Que dicho recurso se ha presentado conforme a las exigencias formales previstas en las normas legales y reglamentarias, motivo por el cual corresponde su tratamiento (art. 25 del Convenio Multilateral).

Que la apelante, en su recurso, señala que la resolución recurrida agravia a World Sport SRL porque otorga sustento territorial a las ventas mayoristas sin analizar que no existen gastos que tengan relación directa con las ventas, que fueran soportados efectivamente en la provincia de Córdoba. Dicha jurisdicción invoca la existencia de "ventas entre ausentes", por concertar y coordinar las operaciones a través de medios electrónicos; dice que esos gastos no son idóneos para demostrar la existencia de actividad de World Sport SRL en la provincia de Córdoba porque no tienen directa relación con la actividad de venta de mercadería; las facturas descriptas a fs. 8, in fine, de la IFD 0581/2020 corresponden a gestiones realizadas para el cobro de un crédito: indica que en el año 2017 Integral Calzadista SA no cumplió con el pago de sus compras y ante la importancia de la deuda se hizo necesario realizar gestiones directas para negociar el canje de los cheques rechazados; el cliente se presentó en concurso en diciembre de 2017 y fue necesario gestionar la verificación del crédito y si bien se declaró verificado, hasta el presente no ha cumplido con el pago; estos gastos no tienen relación directa con la actividad de venta de la empresa por tanto no responde al concepto de "gasto efectivamente soportado en la jurisdicción", conforme lo normado en el artículo 4º del Convenio Multilateral cuando dice que "*Se entenderá que el gasto es efectivamente soportado en la misma jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle*"; la actividad de World Sport es la venta de las marcas de las cuales tiene licencia y es por ello que los gastos descriptos a fs. 8 no tienen relación directa con las ventas y no pueden ser considerados como habilitantes del sustento territorial. Alega que a fs. 84 del expediente administrativo surge que los gastos asignados a la provincia de Córdoba corresponden a las comisiones de Mercado Libre, liquidando a fs. 84 vta. un coeficiente unificado de 0,022; estos antecedentes –que constituyen la prueba de cargo de la resolución que se ha impugnado ante la Comisión Arbitral– no incluye otros conceptos invocados por la provincia de Córdoba, tanto a fs. 8 como al contestar el traslado de la acción ante la Comisión Arbitral. Niega la existencia de gastos de seguros de flete y/o seguros de logísticas atribuibles a la provincia de Córdoba porque primero no existen y segundo no son prueba de cargo del acto impugnado.

Que sostiene que no habiéndose acreditado la existencia de gastos relacionados con las ventas, se agravia que se pretenda aplicar el último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral en relación a las ventas mayoristas, confundiendo la actividad que ha desarrollado la firma en los períodos objeto de determinación: las ventas mayoristas son las realizadas con clientes que tienen domicilio en la ciudad de Córdoba y que si bien realizan sus compras de temporada entre presentes, a través de los "shows romos" en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en otras oportunidades realizan sus pedidos por vía telefónica o por mail –ventas entre ausentes– y si

bien la firma sabe que los compradores tienen domicilio en la provincia de Córdoba desconoce el destino final de los bienes. Afirma que con relación a estas ventas no existen gastos relacionados con las mismas en la provincia de Córdoba, siendo improcedente aplicar el último párrafo del artículo 1° del Convenio al que reenvía el art. 2°, inciso b), porque no son el resultado de actividad desplegada en la jurisdicción del comprador y no existen gastos en esa jurisdicción; para que el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral resulte aplicable los gastos deben tener una relación directa con la generación de ingresos, por cuanto ellos tienen que reflejar una extensión de la comercialización en otra jurisdicción.

Que con relación a las operaciones a través de plataformas de ventas, señala que en los períodos ajustados, las ventas a través de plataformas como Mercado Libre fueron mínimas; los antecedentes de la fiscalización lo demuestran tanto al considerar los gastos del ejercicio 2017– fs. 84 del expediente administrativo– únicamente realizados a través de plataformas de venta como en relación a las ventas de marzo de 2018 –3 operaciones descriptas a fs. 80 del expediente administrativo–; agrega que para otorgar sustento territorial a estas mínimas operaciones, se utiliza la Resolución General N° 83/2002 que presume la existencia de gastos, creando una ficción legal. Considera que se está frente a una norma irrazonable que se aplica arbitrariamente, pretendiendo abarcar a las ventas mayoristas en relación a las cuales no existe sustento territorial; por ello, se agravia que se aplique la Resolución General de la Comisión Arbitral 83/2002 sin analizar que es contraria a los principios rectores del Convenio Multilateral, porque crea una ficción de sustento territorial, apropiándose ilegalmente de actividad desarrollada en otra u otras jurisdicciones, con grave afectación del principio de legalidad, y de capacidad contributiva real, efectiva y actual como nexos legitimadores del tributo.

Que, asimismo, sostiene que la resolución de la Comisión Arbitral viola el carácter eminentemente territorial del impuesto sobre los ingresos brutos: el aspecto espacial o territorial del hecho imponible está circunscrito a los límites provinciales donde se desarrolla la actividad de la empresa que, en este caso, es venta de mercadería; para la aplicación del Convenio Multilateral, el sustento territorial es un mínimo indispensable para que una jurisdicción pueda justificar la atribución de una parte de la base imponible y si la actividad se cumple íntegramente en una jurisdicción aunque se perciban ingresos en otra u otras, no es aplicable el Convenio Multilateral, toda vez que ambos aspectos del hecho imponible –ingresos y gastos– deben concurrir para que se configure: la confección del coeficiente ratifica que no se ha constatado la existencia de gastos.

Que se agravia también que en la resolución apelada se afirme que *“tampoco puede prosperar lo alegado por la accionante en lo referido al art. 14 del Convenio Multilateral”*. Dice que el año 2007 se considera el inicio de actividad y en ese ejercicio las únicas ventas directas son las realizadas a través de plataformas de ventas y reitera que la presunción de la RG 83/2002, en el año 2017, solo se vincula a las ventas realizadas a través de plataformas de venta, porque en relación a las mayoristas, no es aplicable el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral.

Que, finalmente, también se agravia que la Comisión Arbitral no se haya expedido sobre la aplicación del Protocolo Adicional a fin de hacer posible el reintegro por los restantes fiscos. El ajuste fue por aplicación de un coeficiente distinto a la base imponible declarada por World Sport, habiendo pagado el total del impuesto a las jurisdicciones en que se encuentra inscripta –Buenos Aires, CABA, Santa Fe, Misiones y Salta. En subsidio solicita su aplicación.

Que acompaña la documental y ofrece la pericial contable. Hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Córdoba señala que en el escrito de apelación presentado por el contribuyente contra la Resolución N° 19/2022 de la Comisión Arbitral y, en relación a la única cuestión de fondo, no se observa el aporte de nuevos elementos que permitan modificar el temperamento adoptado en su oportunidad por la Comisión Arbitral. En tal sentido, precisa que la apelación debe procurar corregir los perjuicios que le ocasiona a la apelante la citada resolución, pero ello en las presentes actuaciones no ha logrado su objetivo, ya que la firma sólo se ha circunscripto a exponer los mismos argumentos que fueran planteados en oportunidad de acudir ante la Comisión Arbitral y ahora los pretende introducir como un "nuevo" supuesto agravio que le estaría causando la mencionada resolución. Agrega que la apelante incumple con lo dispuesto por el artículo 16 del Reglamento Procesal para la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria, que señala: *"El recurso de apelación debe interponerse por escrito, expresando punto por punto los agravios que causa al apelante la disposición o resolución impugnada, debiendo la Comisión Plenaria declarar la improcedencia del mismo cuando se omita dicho requisito..."*; en efecto, no se desprende del memorial de apelación presentado por la firma, una fundamentación fáctica jurídica sobre las causas de agravio que le motivarían la Resolución CA N° 19/2022, y en atención a la falta de cumplimiento por parte de la empresa a lo establecido en el Reglamento Procesal para la tramitación de las causas que le corresponde resolver a la Comisión Plenaria, solicita que la Comisión Plenaria declare la improcedencia del mismo.

Que sin perjuicio de lo indicado precedentemente, a modo subsidiario, señala que los supuestos agravios que aduce la firma, respecto al ajuste efectuado por el fisco, se cimientan, únicamente, en la inexistencia del sustento territorial en la provincia de Córdoba de World Sport, es decir, no se agravia ni del coeficiente de ingresos determinado por el organismo fiscal ni de la omisión de base detectada, por lo que, tales conceptos, no resultan agravios. Sostiene que en atención a las normas vigentes del Convenio Multilateral, de los casos concretos resueltos por los órganos de aplicación del mismo y de las pruebas recabadas y producidas en las presentes actuaciones que sustentan la determinación del fisco, entiende que la presentación incoada por el contribuyente debería ser rechazada in totum por la Comisión Plenaria, al quedar demostrado que el contribuyente tiene sustento territorial en la provincia de Córdoba y, por ende, dicho sujeto no tributó correctamente el impuesto sobre los ingresos brutos que le corresponde ingresar en la provincia de Córdoba. Añade que la propia firma en su presentación ante la Comisión Arbitral reconoce expresamente lo siguiente: *"...no existen gastos relacionados con las ventas que otorguen sustento territorial para la aplicación del impuesto. En el caso no es posible la aplicación del último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral... Los gastos invocados, no se relacionan con las ventas, porque fueron realizadas para tratar de recuperar un crédito en mora..."*. Asimismo, y a los fines de la acreditación del debido sustento, resulta necesario traer a consideración nuevamente lo afirmado por la empresa pero en esta oportunidad de su memorial de apelación contra la Resolución CA N° 19/22: *"... Esos gastos no son idóneos para demostrar la existencia de actividad de World Sport SRL en la Provincia de Córdoba porque no tienen directa relación con la actividad de venta de mercadería..."*. De lo expuesto, indica que el sustento territorial en la provincia de Córdoba ha sido debidamente acreditado por la Comisión Arbitral y, en lo que respecta a las afirmaciones efectuadas por la empresa se desprende el reconocimiento expreso por parte de ésta de la existencia –o realización– de gastos en la provincia de Córdoba; en efecto, la firma reconoce la existencia de gastos, es decir, los mismos existen como tales, por lo tanto infiere que no se encuentran controvertidos; ahora bien, la empresa pretende limitar o circunscribir que la existencias de los mismos no se relacionan con las ventas y ahí es donde nuevamente yerra en su consideración y/o interpretación dado que los gastos deben guardar relación directa y/o indirecta con el desarrollo de la actividad económica del sujeto en la jurisdicción –provincia de Córdoba– y no quedar limitada a que los mismos se encuentren relacionados con las ventas.

Insiste en señalar que ese gasto que pretende ahora cuestionar la empresa como el resultante de la acreditación del sustento, se encuentra asociado a una actividad que efectivamente ha sido soportada por la empresa –en los términos del Convenio– en la provincia de Córdoba y que incluso ha derivado –o es el producto– de actividades de comercialización de bienes, al sostenerse que: “...*Integral Calzadista S. A. no cumplió con el pago de sus compras –ergo, implica ventas en cabeza de WORLD–. No se desprende prueba alguna tendiente a controvertir la existencia real del gasto de recupero de créditos en mora como algo ajeno a la empresa o bien, no asociado con el desarrollo de la actividad económica de World Sport en la provincia de Córdoba.*

Que, asimismo, indica que la Dirección de Inteligencia Fiscal evidenció y acreditó la existencia de gastos en la jurisdicción de Córdoba, tal como se detalla en el Informe de Inspección obrante en las actuaciones administrativas, circunstancia ésta que no fuera objetada y/o que motivara agravio o impugnación en el presente caso concreto por parte de World Sport SRL y se solicitó al contribuyente que exhiba y aporte, entre otros puntos, “3. *Registros de operaciones de venta y registros de operaciones de compra, desde 1-2017 hasta 2- 2018*”; de los registros de compras aportados por el contribuyente, surge que se han efectuado gastos en Córdoba, que generan sustento territorial en la misma; entre otros, se han efectuado operaciones con proveedores a los que enumera. Asimismo, alega que la RG N° 83/2008 estableció que: “(...) *se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella*” y World Sport SRL realiza ventas en la provincia de Córdoba a través de la plataforma de Mercado Libre; asimismo, se le solicitó información a los clientes del contribuyente ubicados en la Provincia (fs. 17/28) a los que identifica; a solicitud de la Dirección, los terceros indicaron cómo realizan los pedidos de mercaderías (por teléfono o correo electrónico); cita personas que señalan: “*Los pedidos se realizan telefónicamente o mediante una nota de pedido vía e-mail*”; adicionalmente, dice que le ha solicitado información a Mercado Libre quien ha informado las operaciones efectuadas por el contribuyente con clientes ubicados en Córdoba y es claro que World Sport realizó ventas a clientes en Córdoba desde el mes 01/2017 (fs. 78/80). Agrega que tal como lo han manifestado los organismos de aplicación, las operaciones del último párrafo del art. 1° del CM no son “operaciones entre ausentes” sino que tan sólo son realizadas por los medios que indica el mismo y dentro de esos medios se encuentran operaciones realizadas a través de correos electrónicos o mail, circunstancia que la propia empresa reconoce realizar con clientes domiciliados en Córdoba para comercializar sus bienes o productos. Asevera que tales Organismos han resuelto que dichas operaciones quedan alcanzadas por la RG N° 83/2002.

Que con respecto a la prueba pericial contable ofrecida por el apelante y teniendo en cuenta que la única cuestión objeto de las presentes actuaciones es el sustento territorial en la provincia de Córdoba, señala que dicha prueba debe rechazarse.

Que esta Comisión Plenaria observa que no encuentra motivos que lleven a revocar la resolución de la Comisión Arbitral al no lograr la apelante conmovier lo decidido en aquella instancia. En efecto, la controversia está centrada en determinar si existe sustento territorial por parte de World Sport SRL en la provincia de Córdoba y le asiste razón a dicha jurisdicción puesto que la propia apelante reconoce expresamente la existencia de ventas realizadas con clientes que tienen domicilio en la ciudad de Córdoba, al señalar, “...*en otras oportunidades realizan sus pedidos por vía telefónica o por mail –ventas entre ausentes–...*”, y “...*si bien mi mandante sabe que los compradores tienen domicilio en la provincia de Córdoba desconoce el destino final de los bienes*”. No cabe duda, entonces, que dichas ventas encuadran en el último párrafo del art. 1° del Convenio y otorgan el debido sustento territorial; además, los organismos

de aplicación del Convenio Multilateral han resuelto que tales operaciones quedan alcanzadas en las disposiciones de la Resolución General N° 83/2002 (vigente en los períodos ajustados) y esa circunstancia no resulta desconocida por World Sport SRL toda vez que en su recuero pretende descalificar o cuestionar dicha resolución general a los fines de evitar el ajuste realizado por la provincia de Córdoba en el marco de tales disposiciones; y, va de suyo, que dicha resolución general no viola el principio de legalidad ni desnaturaliza el régimen legal del Acuerdo.

Que, por lo demás, el recurso de apelación interpuesto por la contribuyente contra la Resolución CA N° 19/2022, con relación al único punto en discusión –sustento territorial– no ha aportado nuevos elementos que permitan alterar dicha decisión; y, cabe agregar también, que la expresión de agravios contra el acto que se impugna es un requisito esencial del recurso y se observa que la apelante no cumple con dispuesto por art. 16 del Reglamento Procesal para la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria, pues su recurso es una reiteración de lo que expresó en la acción ante la Comisión Arbitral.

Que, por lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución CA N° 19/2022.

Que respecto de la aplicación del Protocolo Adicional, no surge de las actuaciones que World Sport SRL haya aportado la prueba documental que exige el artículo 2° de la Resolución General N° 3/2007, que demuestre que haya sido inducida a error por parte de alguna jurisdicción.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Plenaria realizada el 10 de noviembre de 2022.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1°.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por World Sport SRL contra la Resolución CA N° 19/2022, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2°.- Notificar a las partes interesadas, hacer saber a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.



**FERNANDO MAURICIO BIALE
SECRETARIO**

**GERARDO OMAR MINNAARD
PRESIDENTE CP**