

RESOLUCIÓN CP N.º 8/2024

VISTO:

El Expte. C.M. N° 1642/2020 “Gobbi Novag SA c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual la provincia del Chubut interpone recurso de apelación contra la Resolución CA N° 3/2023; y,

CONSIDERANDO:

Que el recurso de apelación interpuesto por la provincia del Chubut 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 el fisco apelante, en su recurso, señala que la resolución apelada debe ser dejada sin efecto, por cuanto no resuelve la cuestión de fondo sometida a consideración del organismo y, además, resulta contraria a las normas del Convenio Multilateral y a los antecedentes dictados por la Comisión Plenaria, en uno de los casos, respecto del mismo contribuyente. Agrega que en los considerandos de la resolución, la Comisión Arbitral, advierte que no surge del texto del art. 11 del Convenio Multilateral del 18-8-77 que exista un procedimiento de distribución basado en la “*existencia de una jurisdicción compradora desde donde se requieren y utilizan los bienes*” para justificar el modo de distribución que realiza la empresa y, ante la falta de prueba, resuelve no hacer lugar al planteo del contribuyente; sin embargo, omite considerar que tampoco se da en el caso concreto, el requisito previsto por la norma, respecto a la exigencia de dos jurisdicciones para que resulte aplicable dicho régimen especial, conforme el criterio adoptado por la Comisión Plenaria en los últimos antecedentes dictados sobre la materia. Cita precedentes, entre otros, el Expte. CM N° 1515/2018 Gobbi Novag SA c/ provincia de Buenos Aires (RCP 9/2020). Ahora, dice, conforme la resolución apelada, se pretende que el mismo contribuyente, por la misma actividad, liquide conforme otro régimen, por no aportar pruebas que avalen sus dichos, a pesar de que el criterio sostenido por el Convenio Multilateral y los antecedentes de la Comisión Plenaria, resultan diferentes a los planteados en su presentación.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la firma Gobbi Novag SA cita el precedente Gobbi Novag SA c/ provincia de Buenos Aires –Expte. CM N° 1515/2018– y señala que siendo que los hechos y las partes involucradas son los mismos, no existe ningún tipo de explicación como para llegar a una solución que se aparte de lo ya resuelto por la Comisión Arbitral en la Resolución 25/2019, que fuera confirmada por la Comisión Plenaria por Resolución 9/2020 (por elementales razones de igualdad ante la ley, seguridad jurídica y lógica básica, no habiendo variado las circunstancias de hecho y de derecho, la solución debe ser idéntica en ambos casos). Agrega que reconoció el error de haber liquidado de manera originaria por el art. 11 del CM, pero en todas las presentaciones surgidas a raíz de las observaciones de ARBA, afirmó que lo que debía

aplicarse era el art. 2° del CM con la atribución del ingreso a cada una de las jurisdicciones donde se originaban. En suma, solicita que se le dé curso favorable al recurso de apelación interpuesto por la provincia de Chubut y se dicte una resolución que esté conteste con el criterio expuesto por los organismos del Convenio en los casos que involucraron a las mismas partes y a las mismas circunstancias fácticas y jurídicas.

Que, por su parte, la representación de la provincia de Buenos Aires, en respuesta al traslado corrido, señala, desde el inicio –tal como lo sostuviera al contestar el recurso presentado por la firma ante la Comisión Arbitral–, que tanto la contribuyente como ARBA consideran, en el caso concreto, aplicable el régimen especial del art. 11 del Convenio Multilateral y, también, coinciden en la atribución del 20% dispuesto en el citado artículo; de esta manera, la jurisdicción hace hincapié en que, sin perjuicio de la discusión doctrinaria que existe sobre el tratamiento dispensado al régimen especial previsto en el art. 11 del CM, no corresponde en el presente adentrarse en la definición de la misma, por cuanto la cuestión a decidir se limita a resolver sobre el ajuste que motivó la presentación de este caso concreto, en el cual la controversia se centró en determinar a qué jurisdicción corresponde ser asignado el 80% de ingresos previsto en el régimen especial del artículo 11 del Convenio Multilateral respecto de la actividad “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías ncp” (Código NAIIB 511990), percibidas por las ventas que Gobbi Novag SA ha realizado como firma consignataria de los productos que le fueron entregados por sus comitentes en tal carácter. Así, como expuso en instancia ante la CA, en opinión del fisco, el 80% de los ingresos brutos originados por esas operaciones, por aplicación del artículo 11 del Convenio Multilateral, deben ser asignados a la jurisdicción donde están radicados los bienes al momento en que se efectúan cada una de las ventas, ya que es la única alternativa que contempla esa norma. Asimismo, entiende que la asignación que realiza la contribuyente al considerar que el 80% de los ingresos obtenidos por su actuación como consignataria en la venta de medicamentos y productos farmacéuticos deben ser atribuidos a las jurisdicciones en las que se produce “la entrega de los productos comercializados por cuenta y orden de sus comitentes”, no es la que recepta la clara literalidad del artículo 11 del Convenio Multilateral, incurriendo en un error de interpretación, pues no se está en presencia de una operación de compraventa de bienes.

Además, señala que la firma no expone en ninguna instancia cómo arribó al criterio de atribución que utilizó, así como tampoco acompañó la documentación de respaldo que permita acreditar los motivos que la llevaron a efectuar la distribución de ese porcentaje en la forma en que lo hizo incurriendo en evidente contradicción con el citado art. 11 del CM. Estima que la empresa hace una equivocada lectura del referido artículo, debido a que en ninguna parte del texto del mismo se hace mención a la “*existencia de una jurisdicción compradora desde donde se requieren y utilizan los bienes*” para efectuar la distribución. Recuerda que la intermediación en un servicio y el criterio para su atribución es que corresponde atribuir la comisión percibida por el intermediario –Gobbi Novag SA– a la jurisdicción en la que se presta efectivamente ese servicio (confr. Res. Gral. CA N° 14/2017), así como la pacífica jurisprudencia de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral; de esta manera, es la propia firma la que no pudo explicar ni acreditar los motivos que la llevaron a efectuar la distribución del 80% establecido en el art. 11 del Convenio Multilateral a la jurisdicción desde donde se

requerían y utilizaban los bienes, no cumpliendo con la carga de la prueba que le incumbe y que denota una evidente contradicción de su liquidación con la letra del citado artículo.

De la misma forma, dice que no puede hacerse caso omiso acerca de las contradicciones expuestas por la contribuyente; en este sentido, en instancia de accionar ante la Comisión Arbitral, por un lado, manifiesta que los ingresos derivados por su actividad de comisionista deben ser atendidos por el régimen especial y que ARBA cuestionó que no se daba el supuesto del art. 11 del CM, y, por otro lado, en la misma presentación, afirma que los ingresos por comisiones deben distribuirse por el régimen general; trasunta el accionar de la empresa una clara oposición con sus propios actos porque en rigor, ni aplicó oportunamente el régimen general que ahora pretende invocar y tampoco se opuso a la procedencia del régimen especial en la instancia de la apelación ante la Comisión Arbitral, dejando la resolución emanada firme. Recién ahora, añade, recurriendo a la réplica de argumentos brindados por otra jurisdicción, sostiene el encuadre en el art. 2º del CM.

Hace notar, también, que Gobbi Novag SA al notificarse de la resolución de la Comisión Arbitral no presenta recurso de apelación consintiendo lo resuelto por el organismo (hace referencia a la doctrina de los actos propios que fue receptada por la CSJN –cita fallos–).

En tal orden de ideas, observa que el acto determinativo menciona que, a partir de los remitos aportados por los comitentes, se pudo comprobar que la mercadería se encontraba radicada en la provincia de Buenos Aires, por ello procedió a asignar el 80% de los ingresos obtenidos por las comisiones correspondientes a la actividad de “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías ncp” a su jurisdicción, en los términos del artículo 11 del Convenio Multilateral; es decir, la ARBA no hizo más que actuar de acuerdo a la letra y el espíritu del Convenio Multilateral.

En subsidio de lo expuesto y para el caso que la Comisión Plenaria oportunamente se adentre al tratamiento de la pretensión de la jurisdicción de Chubut en orden a que se analicen cuestiones que no fueron planteadas por la firma ante la Comisión Arbitral –ni ante la Plenaria toda vez que no interpuso recurso de apelación– y que, por ende, no están en discusión, señala que, contrariamente a lo sostenido por el fisco recurrente, la jurisdicción sostiene que, la aplicación del art. 11 del CM es resultado del carácter que adquiere el contribuyente, ante la venta por cuenta de terceros (intermediario, consignatario, etc.), por lo que no hay motivo para mencionar que, si los bienes no están situados o radicados en la jurisdicción compradora, no corresponda su aplicación; conforme a ello, el tratamiento de la actividad debe ser el mismo, con independencia del lugar donde estén situados o radicados los bienes, del lugar donde se efectúe la venta y donde se encuentre la sede de la empresa.

En definitiva, sostiene que en el caso de los regímenes especiales del Convenio Multilateral, la atribución jurisdiccional se efectúa asignando los ingresos operación por operación; en el caso, reitera, la firma aplicó el artículo 11 del Convenio Multilateral, coincidiendo con el encuadre efectuado por la jurisdicción, así como con el hecho de que el lugar de radicación de los bienes objeto de la venta en comisión se encuentra en la provincia de Buenos Aires, tal como se comprobó a partir de los remitos y la restante información proporcionada por el propio contribuyente.

Entiende que cuando el art. 11 del CM incluye en su redacción a los “...rematadores, comisionistas u otros intermediarios...” pretende que todos aquellos contribuyentes que desarrollen esa actividad, y sean sujetos obligados a la aplicación de

las normas del Convenio, queden comprendidos dentro de sus disposiciones; no advierte ninguna razón que justifique otorgar un tratamiento diferencial cuando el contribuyente tiene la oficina central en una jurisdicción y los bienes que se rematen o intervengan estén en otra; ni cuando ambos (oficina central y bienes) se encuentren en la misma jurisdicción (cita diversos antecedentes de los organismos de aplicación del CM).

Agrega que tampoco existe una norma general interpretativa sobre el tema; y advierte que, bajo el mismo prisma interpretativo, pero respecto de otros regímenes especiales, la Comisión Arbitral dictó la Resolución General CA N° 1/2021 estableciendo la permanencia dentro del régimen especial cuando coincidan en la misma jurisdicción la sede (administración, sede central, etc.) y el porcentaje correspondiente a los ingresos originados en la actividad desarrollada por el sujeto pasivo; en la misma línea, pero en el año 2004, la Comisión Arbitral dictó la Resolución General CA N° 109 con relación al art. 6° CM –actividades de la construcción–.

No obstante, sin perjuicio del criterio en subsidio antes mencionado, en su opinión, el presente caso concreto debe ser resuelto tomando en consideración la falta de justificación y el confuso accionar de la firma. Asimismo, dice que tampoco se puede dejar de lado que la propia firma no se presenta a apelar la resolución de la Comisión Arbitral dejando firme el criterio de la misma.

En suma, y atento a no encontrarse en discusión la cuestión de fondo y la documentación analizada en oportunidad de tratarse el presente caso ante la Comisión Arbitral, solicita que no se extralimite la decisión abriendo discusiones que no atañen a lo ventilado en el caso concreto y por ese íter se confirme la resolución apelada.

Finalmente, y respecto de la presentación que realiza la firma con fecha 16/05/2023, en ocasión del traslado conferido de la apelación interpuesta por la jurisdicción de Chubut, considera que la misma debe ser rechazada por improcedente, toda vez que no constituye el recurso de apelación previsto en el art. 25 del Convenio Multilateral que le asistía como remedio procesal y, que a todo evento como tal, no se articuló tempestivamente; es decir que, aun tratándose de tal recurso, el rechazo se impone, pues estaría introduciendo un argumento no invocado durante la fiscalización ni en la instancia de la presentación del caso ante la Comisión Arbitral.

Que esta Comisión Plenaria observa que el recurso de apelación de la provincia del Chubut se fundamenta en que la actividad desarrollada por la firma contribuyente, en lo que refiere a las operaciones objeto del ajuste de la provincia de Buenos Aires, no se debe encasillar en el régimen especial del artículo 11 del Convenio Multilateral, por no reunirse los requisitos necesarios como para que proceda su aplicación, y al respecto cita diversos antecedentes de casos concretos donde se plantearon situaciones similares, como así también la Resolución N° 12/2021 dictada por la Comisión Plenaria.

Que en la citada Resolución N° 12/2021, esta Comisión Plenaria dijo: “...para aplicar el artículo 11 del Convenio Multilateral se requiere la existencia necesaria de dos jurisdicciones: una, donde rematadores, comisionistas u otros intermediarios tengan su oficina central y otra jurisdicción donde se encuentren situados o radicados los bienes muebles, semovientes o inmuebles objeto de operaciones en las cuales intervienen los referidos sujetos”.

Que, asimismo, cabe hacer mención que por Expediente N° 1515/2018 se tramitó un caso concreto que involucraba a las mismas partes que participan de las presentes actuaciones y por idéntica situación, en el cual recayó la Resolución CA N° 25/2019, que en la parte resolutive, en su artículo 2°, expresó: *“Disponer que en el caso resulta de aplicación el artículo 2° del Convenio Multilateral, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”*. La misma fue ratificada por esta Comisión Plenaria por medio de la Resolución N° 9/2020.

Que, conforme lo expuesto, a fin de asegurar una coherencia en el accionar de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, a la vez de tener en consideración la seguridad jurídica necesaria conforme al criterio asumido por este organismo, y a las fundamentaciones contenidas en las citadas resoluciones, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la provincia del Chubut y revocar la resolución apelada.

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 14 de marzo de 2024.

Por ello,

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

**ARTÍCULO 1°.-** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la provincia del Chubut contra la Resolución CA N° 3/2023, de acuerdo a lo expuesto en los considerandos de la presente.

**ARTÍCULO 2°.-** Disponer que en el caso resulta de aplicación el artículo 2° del Convenio Multilateral, 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.



**SECRETARIO**

**PRESIDENTE**