

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 13 de marzo de 2024.

RESOLUCIÓN CA N.º 4/2024

VISTO:

El Expte. CM N° 1668/2021 “Metalpar Argentina 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° 2240-GCABA-DGR-2020 dictada por la Dirección General de Rentas 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 su actividad principal consiste en la producción de carrocerías para el transporte urbano de pasajeros y su posterior montaje en chasis provistos por sus clientes, la cual se desarrolla en forma íntegra en su planta situada en Loma Hermosa, provincia de Buenos Aires; como actividades secundarias, Metalpar también se dedica a la asistencia post-venta de unidades, actividad que desarrolla en el predio ubicado también de Loma Hermosa, provincia de Buenos Aires, y es representante comercial de la marca Marcopolo importando buses de larga distancia, los cuales son entregados en la planta ubicada en Loma Hermosa; debido a la fusión por absorción con la firma Marcopolo Argentina SA, desde el año 2014 también realiza la asistencia post venta de las unidades de larga distancia marca Marcopolo con repuestos originales, actividad desarrollada en Barracas, Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Indica que la Dirección General de Rentas (DGR) objeta el criterio del lugar de entrega utilizado por Metalpar para atribuir los ingresos generados por su actividad –principalmente con incidencia sobre la actividad de fabricación de carrocerías para el transporte urbano y en la venta de unidades importadas– en el entendimiento de que correspondía atribuirlos en función del lugar de donde provienen los ingresos; sin embargo, dice que ninguna referencia o fundamento contiene la resolución determinativa dictada por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) en este sentido.

Que alega que la aplicación del criterio del lugar de entrega debe prevalecer si un contribuyente no puede y/o no tiene manera de identificar el destino final de los bienes al momento de concretar las ventas; dice que se encuentra acreditado y reconocido en el expediente administrativo que el único lugar de entrega –especialmente en lo referido a la fabricación de carrocerías y la venta de buses importados– se realizaba en la planta en la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires y que las facturas, y en especial, los remitos emitidos al momento del retiro de los bienes no exponen el destino final de los bienes adquiridos ya que sólo documentaban la entrega del bien al cliente. Agrega que Metalpar no conocía el destino final de las carrocerías y/o buses ya que ello depende de diversidad de variables que no estaba a su alcance determinar y, dado ello, asignó sus ingresos en función del criterio histórico utilizado y avalado por la provincia de Buenos Aires, que no puede ser discutido en tanto no se ha objetado que Metalpar realizara las entregas de bienes en su planta en dicha provincia ni tampoco ha cuestionado la AGIP

que el destino de los bienes fuera un elemento a considerar a los fines de la asignación de los ingresos ni ha realizado probanza o argumentación alguna a este respecto que invalide el criterio seguido por la firma.

Que, por otra parte, con relación al método presuntivo aplicado para la reasignación de los ingresos por parte de la resolución determinativa señala que independientemente del criterio de asignación adoptado, lo cierto es que no existe normativa alguna que la habilite a aplicar un mecanismo presuntivo como el que se expone en el Informe Final para arribar a la asignación de los ingresos a imputar a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Hace notar que no se considera ni el destino final de los bienes ni el domicilio del adquirente ni cualquier otro factor o criterio aplicado por la Comisión Arbitral, sino que la asignación de los ingresos a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se realiza en función de las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos de algunos de los clientes de Metalpar y los ingresos atribuidos por estos a la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; es decir, en función de los ingresos declarados y/o atribuidos por los compradores, la AGIP presume los ingresos que debió haber asignado Metalpar a esa jurisdicción para el período fiscal 2014 que luego utiliza para la determinación de los coeficientes aplicables para el período fiscal 2015. Dice que constituye una pauta capital en el sistema creado por el Convenio Multilateral que los ingresos a distribuir deben originarse por el ejercicio de la actividad cuyo producido se trata, siendo descabellado pensar que la atribución de ingresos de un contribuyente pueda realizarse en función de la atribución de ingresos de otro contribuyente distinto a él.

Agrega que, sin perjuicio de ello, el mecanismo referido expone otras falencias que aún para el caso que se considerara que aquel pudiera ser aplicado, conducen a evidenciar su total improcedencia; en efecto, en el expediente administrativo puede verse que la DGR sólo consideró las declaraciones juradas/ingresos atribuidos a la Ciudad de Buenos Aires de ciertos clientes –un total de quince (15)– sin explicar la razón por la cual no se consideró o verificó el 100% de los mismos pudiendo hacerlo; tampoco explica por qué se consideran para el cálculo antes referido clientes que ni siquiera poseen ingresos atribuidos a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires –en número de siete (7) sobre un total de los quince (15) principales clientes del listado ya referido–.

Expresa que, en este aspecto, si bien los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho, en varias ocasiones, que no pueden juzgar o cuestionar la facultad que tienen las jurisdicciones de efectuar determinaciones sobre la base de presunciones, ello ha sido así en casos en que no se cuenta con los elementos necesarios para realizar las mismas sobre base cierta, ya que estas facultades emergen de las atribuciones que le confiere el propio Código Fiscal; pero en este el caso no se da la ausencia de los elementos para la determinación sobre base cierta y aun cuando hubiera ausencia de los mismos en algunos aspectos, tampoco podría la Comisión Arbitral convalidar una metodología como la aplicada por la DGR en la resolución determinativa..

Que solicita la aplicación el Protocolo Adicional del Convenio Multilateral en los términos del artículo 1° y cctes. de la RG CA N° 3/2007; a tales fines, dice que se debe considerar que existen diversos criterios interpretativos y que la provincia de Buenos Aires, que es la otra jurisdicción en la cual Metalpar se encuentra inscripta y tributó el ISIB bajo el régimen del CM, sostiene y mantiene reiteradamente el criterio de lugar de entrega de los bienes aplicado por la firma que sería divergente con el criterio aplicado por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en la resolución determinativa; asimismo, dice que el Protocolo Adicional es aplicable en tanto no existe omisión de base imponible.

Destaca que, en relación al requisito establecido en el artículo 2° de la RG CA 372007 cuando requiere que en esta oportunidad “debe acompañarse la prueba documental que demuestre la inducción a error por parte de los Fiscos”, que el mismo no debiera ser óbice para la aplicación del Protocolo Adicional, ello en función de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Argencard S.A. c/Entre Ríos, Provincia de s/demanda de repetición”, sentencia de fecha 29/11/2011.

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

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la Ciudad Autónoma de Buenos señala que según surge del informe de fiscalización, Metalpar Argentina SA realizó su inscripción como contribuyente del Convenio Multilateral con fecha 1/01/2014, en función de la fusión con la empresa Marcopolo Argentina SA, la cual desempeña actividades de reparación de unidades de larga distancia y venta de repuestos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; anteriormente, se encontraba inscripta como contribuyente local de la provincia de Buenos Aires ya que efectuaba la fabricación de carrocerías en dicha jurisdicción; por lo expuesto, la accionante debía atribuir los ingresos correspondientes al periodo fiscal 2014 según lo normado en el artículo 14 del mencionado cuerpo legal. Indica que la inspección actuante procedió a ajustar los ingresos atribuidos a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires respecto del período fiscal 2014 considerando aplicable el criterio de asignación según el lugar de donde provienen los ingresos. Agrega que a los efectos de establecer los ingresos atribuibles a dicha jurisdicción para dicho período fiscal, se analizaron los principales clientes de la empresa, los cuales representan un 62,22% del total facturado por Metalpar Argentina SA; posteriormente, se procedió a consultar las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos presentadas por dichos clientes en la base de datos del fisco, relevando los montos totales de ventas declarados y los montos de los ingresos atribuidos a ésta jurisdicción. Agrega que en función de la información relevada se calculó el porcentaje de ingresos atribuibles en forma directa a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que fue luego aplicado sobre el total de los ingresos del período fiscal 2014 para determinarse así la base imponible de dicha jurisdicción, conforme se observa en papeles de trabajo obrantes a fojas 971 y 973/975 del expediente administrativo.

En relación al período fiscal 2015, dice que la accionante debía comenzar a liquidar el impuesto sobre los ingresos brutos de conformidad con el artículo 2° del Convenio Multilateral, motivo por el cual la fiscalización procedió a analizar el coeficiente unificado calculado por la empresa, aplicable para dicho periodo; de igual manera y tal como se desprende del informe de fiscalización y sus correspondientes papeles de trabajo, el coeficiente de ingresos fue ajustado teniendo en cuenta el lugar de origen de los ingresos.

Destaca que tal como surge de numerosos precedentes jurisprudenciales y reiteradamente se ha sostenido en el ámbito de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral (cita resoluciones), la atribución de ingresos en los casos de venta de mercaderías no debe realizarse exclusivamente a la jurisdicción de entrega de las mismas, como sostiene erróneamente la accionante. Agrega que sin lugar a dudas, dada las características propias de la operatoria de venta de carrocerías y buses, así como la relación económica que posee Metalpar Argentina SA con sus clientes, que desarrollan actividades en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, permite determinar, con un alto grado de certeza, que la misma tiene conocimiento de la jurisdicción de donde provienen los ingresos. Advierte que la jurisprudencia reciente de los organismos de aplicación del

Convenio Multilateral, no hace más que respaldar la posición asumida por el fisco, el criterio de atribución expuesto ha sido sostenido en forma reiterada tanto por la Comisión Arbitral como por la Comisión Plenaria en casos donde se han planteado situaciones de similares características a las que se dan en el presente; por lo tanto, la pretensión de la accionante en el sentido que los ingresos debieron atribuirse al lugar de entrega de los bienes deben desestimarse.

Por otro lado, considera que si bien la empresa puede rechazar el ajuste que le fuera practicado por el fisco, corresponde que acompañe los elementos probatorios necesarios que permitan justificar la posición esgrimida, observándose que en el presente caso la misma no cumple con dicha prerrogativa legal que expresamente establece el artículo 8º del Reglamento Procesal para las Comisiones Arbitral y Plenaria.

Que en cuanto al agravio relacionado con el mecanismo utilizado por el fisco para la determinación del gravamen, indica que la Comisión Arbitral tuvo oportunidad de expedirse al respecto (cita resoluciones); erróneamente, dice, la firma entiende que el fisco no aclara el criterio que utilizó al momento de efectuar los ajustes cuando se especifica claramente que fue el lugar de donde proviene los ingresos, principio que la propia recurrente entiende surge de la letra del Convenio Multilateral-inciso b) de su artículo 2º, motivo por el cual dicho agravio tampoco puede prosperar.

Que en lo referido a la solicitud de aplicación del Protocolo Adicional, entiende 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 (cita precedentes de la Comisión Arbitral).

Que en cuanto al ofrecimiento de prueba pericial contable, entiende que debe ser desestimada por innecesaria y dilatoria, dado que la recurrente tuvo múltiples oportunidades para acompañar las pruebas que hacen a su derecho y sin embargo no lo hizo.

Que esta Comisión Arbitral observa que los agravios que expone la accionante están relacionados, principalmente, a qué jurisdicción se tienen que atribuir los ingresos por sus operaciones de venta de bienes, alegando que utilizó para ello el criterio de "lugar de entrega" de los mismos.

Que en reiteradas ocasiones, en oportunidad de tratarse casos traídos a consideración tanto de la Comisión Arbitral como de la Plenaria, relacionados con la atribución de ingresos por venta de bienes, el criterio aplicado, respecto a lo que se debe considerar como "la jurisdicción de donde proviene los ingresos" –interpretando de esa forma lo dispuesto por el artículo 2º, inciso b), de dicho Acuerdo–, ha sido el de considerar que es aquella donde se produce el destino final de la mercadería vendida, en un domicilio del adquirente, en la medida que ese destino sea conocido o factible de serlo por parte del vendedor.

El hecho de que la mercadería pueda haber sido "entregada" en un determinado lugar no determina que el origen de los ingresos derive de ese lugar de entrega, sino que ello se produce cuando se tiene la certeza del lugar geográfico de donde provienen los mismos, y de esa forma se cumple acabadamente con lo dispuesto en el apartado b) del artículo 2º del Convenio Multilateral cuando expresa: "*El cincuenta por ciento restante en proporción a los ingresos provenientes de cada jurisdicción...*", puesto que ello

significa que los ingresos provienen de la jurisdicción donde se encuentra el domicilio de destino del comprador.

Que el contribuyente afirma que al producirse la tradición de las mercaderías objeto de la transacción, desconocía el “destino final” de las mismas, puesto que no sabe qué destino le dará el comprador “...ya que ello dependía de diversidad de variables que no estaba a su alcance determinar”. Tratándose el contribuyente de autos de una empresa que comercializa sus productos con clientes, que seguramente conoce, debería tener certeza del destino final de las mercaderías que les vende y, consecuentemente, del lugar geográfico de donde provienen los ingresos, que no es otro que un domicilio del comprador. En el caso, el hecho de que el contribuyente no tenga certeza del lugar de donde provienen los ingresos, no significa que sea correcto utilizar un criterio –lugar de entrega– que se aparte de la intencionalidad de la norma, y ante la realidad de que no ha sido posible conocer con certeza el lugar de donde provienen los ingresos, es decir, el lugar de destino final de los bienes comercializados, hace, necesariamente, que la jurisdicción deba recurrir a la utilización de una metodología de presunciones conforme a las normas locales.

Que, entonces, con relación a la metodología empleada por el fisco para determinar la situación fiscal del contribuyente, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, se han expedido en diversas ocasiones, y han expresado “...que no pueden juzgar o cuestionar la facultad que tienen las jurisdicciones de efectuar determinaciones sobre la base de presunciones cuando no cuentan con los elementos necesarios para realizar las mismas sobre base cierta, como está acreditado en este caso...” (RCA 35/2017 y RCP 5/2019, entre otras).

Sentado ello, y de acuerdo con lo expuesto, es competencia del propio fisco utilizar las presunciones y/o estimaciones, sin que los organismos del Convenio Multilateral puedan juzgar o cuestionar su facultad. Se considera de importancia mencionar, además, que para que un agravio pueda ser receptado, es necesario que no se circunscriba a meras manifestaciones del contribuyente, sino que las mismas deben estar acompañadas por documentación que avalen los dichos contenidos en ellas, cuestión que no se advierte haya ocurrido conforme a los antecedentes obrantes en las presentes actuaciones.

Ante ese hecho, se puede deducir que la contribuyente no ha cumplimentado debidamente la exigencia prevista en el artículo 8º del Reglamento Procesal, es decir, no ha acompañado la prueba documental suficiente como para poder desvirtuar el criterio de atribución utilizado por la jurisdicción.

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 15 de febrero de 2024.

Por ello,

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

**ARTÍCULO 1°.-** No hacer lugar a la acción interpuesta por Metalpar Argentina SA contra la Resolución N° 2240-GCABA-DGR-2020 dictada por la Dirección General de Rentas 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**