

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 7 de mayo de 2024.

RESOLUCIÓN CA N.º 13/2024

VISTO:

El Expte. CM N° 1730/2022 “Automotores Russoniello SA c/ provincia de Misiones”, en el cual la firma de referencia promueve la acción prevista en el art. 24, inc. b), del Convenio Multilateral contra la Resolución Determinativa N° 1912/22-DGR, dictada por el Director Provincial de Rentas de la provincia de Misiones; 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 la provincia de Misiones carece de sustento territorial para ejercer la potestad tributaria en materia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto Automotores Russoniello SA: uno de los fundamentos principales del ajuste efectuado por el fisco fue la existencia de ciertos gastos realizados por Automotores Russoniello SA que soporta en la provincia de Misiones y que lo habilitarían para ejercer su potestad tributaria; en términos generales, los “gastos de patentamiento” reintegrados por clientes domiciliados en la provincia de Misiones, “gastos bancarios”, “gastos administrativos”, y “tanto los gastos realizados por la escribana, los gastos de flete reconocidos en las facturas del contribuyente”. Sin embargo, afirma que lo único que esencialmente tuvo en cuenta la DGR es que el domicilio de los sujetos que adquirieron vehículos se encontraba en la provincia de Misiones, es decir, no se tuvo en cuenta dónde efectivamente se soportaron los gastos, ni se ponderó la realización de gastos durante todos los periodos fiscales comprendidos en la determinación recurrida; así, los gastos que se dicen soportados en Misiones son meramente una presunción, pues no existen pruebas concretas de gastos incurridos en la jurisdicción.

Que cita el art. 1º del CM y sostiene que el contribuyente quedará alcanzado por las normas del Convenio y la o las jurisdicciones podrán gravar con el impuesto en tanto su actividad comercial o profesional ejercida en forma habitual y a título oneroso, en la medida en que se verifique en alguna de ellas el sustento territorial, es decir cuando se acredite la existencia de gastos efectivamente soportados a raíz del giro comercial del contribuyente. En el caso, destaca que los gastos individualizados por Misiones fueron correctamente asignados a la provincia de Buenos Aires por parte de Automotores Russoniello SA: la administración principal y sede de operaciones (ventas y servicio técnico) se encuentra en la provincia de Buenos Aires, lo cual no fue cuestionado, toda vez que para insinuar la existencia de sustento territorial durante los periodos fiscales determinados debió recurrir a generalidades y presunciones infundadas; y, en términos generales, al destino final de los bienes vendidos en la provincia de Buenos Aires; es decir, confundiendo el origen de los ingresos con el sustento territorial necesario para ejercer la potestad tributaria con respecto al impuesto sobre los ingresos brutos.

Por otra parte, señala que no existen representantes ni distribuidores de Automotores Russoniello SA en la provincia de Misiones, toda vez que las ventas se

conciertan y materializan en la única sucursal de la sociedad, ubicada en San Isidro, provincia de Buenos Aires.

Que cita el art. 4° del CM y destaca que los gastos, como principio general, deben atribuirse a la jurisdicción donde se originan, y por la vinculación con la misma deben ser soportados por ella; de acuerdo con la documentación compulsada en el curso de la inspección no existe constancia alguna que permita siquiera insinuar que la sociedad hubiera incurrido en gastos en la susodicha jurisdicción; la DGR presume la existencia de gastos realizados en esa provincia por el sólo hecho de que posee clientes domiciliados en ella; sin embargo, tales ingresos deben atribuirse a la provincia de Buenos Aires por ser el lugar donde se concertó la venta y donde Automotores Russoniello SA tiene su salón de ventas.

Que indica que de las respuestas a los compradores circularizados en las actuaciones (fueron solamente 3 clientes), surge que esas personas realizaron las compras personalmente y en la sucursal de la provincia de Buenos Aires (hace referencia a sus respuestas). Agrega que la DGR sostuvo que Automotores Russoniello SA cuenta con representantes o distribuidores en la provincia de Misiones, sin ningún elemento concreto que permita arribar a esa conclusión; a punto tal que ni siquiera se consultó ni circularizó a esos supuestos representantes: si Seewald Automotores fuera un representante o distribuidor de la sociedad, como insinúa la DGR, la comisión estaría a cargo de Automotores Russoniello SA y no del comprador, tal como surge de la factura acompañada por el señor B. (cfr. fs. 102).

Que en particular, referido a “gastos de patentamiento”, dice que el fisco pretende atribuirlos como gastos a la jurisdicción de Misiones, y se tratan en realidad en ingresos por servicios efectuados en provincia de Buenos Aires, que consiste en la gestión de formularios y acondicionamiento/entrega de los vehículos en esa provincia a los clientes; reitera que todos los automóviles se entregan en la casa central y único local de Automotores Russoniello SA, ubicado en San Isidro, provincia de Buenos Aires; Automotores Russoniello SA no envía unidades a otras provincias, y los automóviles son retirados por el titular o una persona autorizada. Ello también está acreditado, añade, mediante las declaraciones de los clientes circularizados, al señalar que ellos se hacían cargo de los gastos de patentamiento y remarca que no es posible soslayar que los “gastos de patentamiento” invocados por la DGR fueron documentados como Notas de Débito, es decir, son gastos relativos a la gestión de formularios y para el acondicionamiento/entrega de los vehículos en la provincia de Buenos Aires, que son soportados por los propios clientes; tales extremos fueron reconocidos por la propia DGR, al destacar que esos gastos fueron reintegrados por los compradores, por esos mismos motivos, excluidos de los ingresos al confeccionar el coeficiente unificado.

Que, en el caso de los “fletes”, señala que se trata de traslados desde las terminales automotrices, es decir, desde las fábricas hasta la sucursal de Automotores Russoniello SA; o sea, son gastos soportados fuera de la provincia de Misiones y sin vinculación alguna con ella (ello puede observarse, dice, de las facturas mediante las cuales las terminales automotrices le facturan a Automotores Russoniello SA una serie de gastos – flete, seguros y gastos administrativos– que la sociedad le traslada al comprador); por tales motivo, el concepto “flete”, no involucra ni refiere a gastos realizados en la jurisdicción de Misiones, sino que los compradores se hacen cargo del traslado del automóvil desde la terminal hasta la sucursal de Automotores Russoniello SA donde se

realiza la compra presencial y retiro del automóvil (cita en apoyo de su posición precedentes de los organismo de aplicación del CM).

Que, por otra parte, dice que la DGR hizo referencia a “Gastos efectuados en Misiones informados en el subdiario de compras” e hizo mención a solamente dos proveedores, respecto de los cuales destaca lo siguiente: Haimovich Hnos. y Cia. SRL: esta empresa constituye un proveedor de repuestos que fueron adquiridos a la casa central del proveedor, ubicada en Paraná, provincia de Entre Ríos, y entregados en provincia de Buenos Aires; al momento de rechazar el ajuste dice que acompañó la constancia de CUIT del mencionado proveedor y a todo evento acompaña copias de las facturas individualizadas por el organismo fiscal de las que surgen tales extremos; en consecuencia, no es posible que los gastos invocados en la determinación puedan ser atribuibles a la provincia de Misiones.

Respecto a F.M.C. señala que la mencionada escribana prestó servicios notariales a la sede central de la empresa en la provincia de Buenos Aires solamente en dos oportunidades y en el año 2016, lo que solo sería demostrativo de actividad durante el periodo fiscal 2016, pero no puede extenderse respecto de los restantes periodos fiscales (2017 a 2021).

Que, asimismo, indica que el organismo fiscal también hace referencia a “gastos bancarios y otros gastos declarados en el CM05”, que considera que repercuten en todo el país, no precisando a qué gastos se hace referencia, es decir, en la resolución cuestionada se consigna “gastos bancarios y otros gastos”, pero no se detalla cuáles son esos gastos ni por qué razón correspondería atribuirlos –al menos en parte– a la provincia de Misiones. Además, aclara que los “gastos bancarios” realizados por Automotores Russoniello SA tienen lugar exclusivamente en la provincia de Buenos Aires, toda vez que solo opera con cuentas bancarias abiertas en sucursales sitas en dicha jurisdicción, aspecto no controvertido por la DGR; en consecuencia, tales gastos corresponden que sean atribuidos únicamente a la provincia de Buenos Aires, máxime, cuando los únicos tres clientes que fueron circularizados durante la fiscalización, señalaron que los pagos fueron realizados mediante transferencia bancaria, sin que se individualizara dónde estaba ubicada la cuenta de origen, o en efectivo, es decir, los pagos no se realizaron mediante depósitos en sucursales ubicadas en la provincia de Misiones, en consecuencia, no es posible atribuir siquiera genéricamente “gastos bancarios” a esa jurisdicción.

Agrega que en un sentido análogo la DGR se refirió con respecto a los “gastos administrativos”, refiriendo solamente que habían sido declarados en el CM05, pero no invocó ningún elemento que permitiera atribuirles un sustento territorial distinto al que la empresa tiene en la provincia de Buenos Aires. Cita la Resolución CA 18/12 y dice que la provincia de Misiones debe probar que se realizó alguno de esos gastos en esa jurisdicción que permita otorgarle sustento territorial.

Que en suma, alega que de las constancias de la causa cabe concluir que los gastos descriptos precedentemente fueron atribuidos, correctamente, a la provincia de Buenos Aires; en consecuencia, no existe motivo por el cual gastos “bancarios” y los gastos vinculados con la “administración”, no deban ser atribuidos a idéntica jurisdicción; en otras palabras, los gastos deben necesariamente atribuirse al lugar donde fueron efectivamente soportados (conforme lo establecen los artículos 2° y 4° del Convenio Multilateral) y ha quedado acreditado que ello tuvo lugar en la provincia de Buenos Aires.

Por esos mismos motivos, no pueden incluirse y considerarse los gastos que no fueron soportados por Automotores Russoniello SA, como los gastos de “patentamiento” y “fletes”, toda vez que fueron soportados íntegra y exclusivamente por los compradores.

Que, por otra parte, expresa que la voluntad del contribuyente no otorga sustento territorial y que es improcedente atribuir sustento territorial con base en la aceptación de un ajuste en actuaciones anteriores; también alega que es inaplicable la doctrina de los actos propios en el derecho tributario. Dice que la resolución pretende atribuir sustento territorial a la provincia de Misiones porque Automotores Russoniello SA aceptó un ajuste en el marco de otras actuaciones administrativas y se adhirió a un plan de facilidades de pagos: el sustento territorial constituye un aspecto del hecho imponible que debe verificarse en cada ejercicio fiscal; lo contrario, implicaría sostener que Automotores Russoniello SA se constituyó en contribuyente *ad aeternum* de la provincia de Misiones; es decir, prescindiendo de la configuración de los elementos esenciales que componen el hecho imponible.

Que acompaña documental. Deja planteado el caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Misiones señala que, tal como surge de las actuaciones administrativas, Automotores Russoniello SA efectúa ventas bajo la modalidad entre ausentes a clientes radicados en la provincia de Misiones y que las operaciones comerciales realizadas con sus clientes en la jurisdicción son efectuadas con arreglo a las previsiones contenidas en el último párrafo del artículo 1º del CM, por lo que corresponde atribuir las al domicilio del adquirente de los bienes, el que de acuerdo con el principio de realidad económica, receptado por el artículo 27 del CM, es el de la provincia de Misiones, ya que es allí donde se realiza la efectiva utilización de los bienes y es también la jurisdicción de la cual provienen los ingresos.

Que observa que la firma en cuestión se encontraba inscripta en el Convenio Multilateral, específicamente en la jurisdicción Misiones desde el 7/2008 a 8/2011; luego conforme antecedentes en el expte. 7581/2018 en el cual se verificó el sustento territorial y practicó ajuste impositivo en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (períodos 12/11 a 01/16), situación reconocida, consentida y aceptada por la firma ya que regularizó la misma mediante plan de pago, por lo que el hecho que concierte operaciones económicas en la provincia de Misiones no se encuentra sujeto a cuestionamiento alguno.

Que, por otro lado, consigna que de lo declarado e informado en carácter de declaración jurada por sus clientes se advierte que las operaciones se concretan vía mail o vía telefónica/WhatsApp, es decir que las ventas se conciertan y concretan íntegramente por medios de contratación a distancia y entre personas ausentes; surge evidente, también, que la empresa extendió y extiende su actividad a través de la actuación de representantes, ya que la mayoría de sus clientes domiciliados en Misiones manifiestan que: *“La firma Automotores Russoniello SA nos asignó un encargado de ventas con el cual realizar los contactos telefónicos y las operaciones se concretan vía WhatsApp con el Señor ... del departamento de ventas al número... mantuvimos todo el contacto vía WhatsApp... Nos comunicamos con la firma por teléfono y por WhatsApp con el número... del Sr.... empleado de la firma”*.

Que cita resoluciones de los organismos de aplicación del CM y considera que corresponde dar preeminencia a la sustancia de las operaciones por sobre las formas, en este caso la simple mención que la venta y retiro de mercaderías se realiza en la provincia de Buenos Aires, sin aportar prueba alguna de la veracidad de ello y contradiciendo la propia documentación emitida tanto por la propia firma como por los clientes de la misma, carece de todo sustento jurídico y legal. Afirma que, en el caso de autos, el vendedor, tiene la certeza absoluta de donde provienen los ingresos derivados de las ventas, elemento fundamental a la hora de definir su asignación; asimismo, las facturas obrantes en el expediente administrativo indican como destino final la provincia de Misiones, demostrando que los ingresos provienen de la jurisdicción donde se encuentra radicado el comprador.

En virtud de lo señalado, dice que queda acreditado que el contribuyente concreta sus ventas a través de los medios contemplados en el último párrafo del artículo 1° del CM, es decir, que las ventas se realizan entre ausentes con contribuyentes domiciliados en la provincia de Misiones, y asimismo realiza gastos en la misma, vinculados con la actividad que efectúa, por lo que queda configurado el sustento territorial suficiente para que la provincia de Misiones participe en la distribución de la base imponible.

Que sostiene que claramente los gastos en concepto de publicidad y propaganda, telefónicos, mails y de representación, son erogaciones que deben considerarse como gastos de comercialización, porque si la contribuyente no incurriera en tales erogaciones no se originarían los ingresos por ventas que percibe de los clientes radicados en Misiones.

Constatada la existencia de la página de internet a los fines de extender su actividad a otras jurisdicciones, observa que la firma tiene montada una estructura en un sitio web de Internet destinada a la atención de sus clientes, lo cual confirma y demuestra que concierta operaciones por medios electrónicos (a esos efectos, transcribe respuestas de algunos clientes); surge evidente que a través de su página web la firma pretende extender su actividad a otras jurisdicciones distintas de la provincia de Buenos Aires, ya que en la misma cuenta con formularios para ponerse en contacto, solicitar cotización, dejar comentarios; también posee links de acceso a “nuestros WhatsApp” en los cuales se puede seleccionar el motivo del contacto.

Asimismo, agrega que en las actuaciones administrativas obran cuadros anexos de gastos de los balances contables correspondientes a los períodos 2016 a 2020 en los cuales se detallan gastos de viajes y estadías y gastos de representación que si bien no surge que son en la provincia de Misiones, los mismos existen, por lo cual la firma extiende su actividad a otras jurisdicciones y eso, sumado a toda la prueba aportada por la jurisdicción, acredita que incurre en gastos en la provincia de Misiones que denotan la existencia de sustento territorial.

Que hace notar, también, que en las actuaciones administrativas obran actuaciones relacionadas con la notaria F.M.C. quien manifiesta su relación con la accionante, de lo que surge que esta se hace cargo de certificaciones de firmas correspondientes a los autos vendidos en la provincia, ya que conforme surge de la factura adjunta a fs. 318 la “Escribanía...” le factura directamente a “Automotores Russoniello SA”. Señala que, en virtud de lo señalado supra, surge a todas luces evidente que la firma ha realizado gastos en la provincia de Misiones durante el período verificado en el expediente administrativo, los cuales consisten en gastos de servicios telefónicos, gastos de internet, publicidad y propaganda, gastos de representación, escribanía y correo postal.

Que, por otra parte, en cuanto al argumento del cual la accionante intenta valerse a los fines de adjudicar los ingresos que corresponden a la provincia de Misiones a otra jurisdicción, sosteniendo en su presentación que la totalidad de las operaciones sujetas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos se realizan en la provincia de Buenos Aires, hace alusión a que los pedidos se corresponden a las necesidades de clientes ubicados en la provincia de Misiones, razón por la cual los bienes tienen como destino final dicha jurisdicción y el ingreso proviene de la misma ya que surge del expte. administrativo que todos los pagos se realizan desde Misiones hacia la cuenta de Automotores Russoniello SA. Añade que en este caso concreto debe tenerse en cuenta que los bienes conforme surgen de las facturas, tienen como destino final la provincia de Misiones, por lo cual corresponde dar primacía para la identificación de lo que se entiende por "domicilio del adquirente", al domicilio en el que se realiza la efectiva utilización del bien y del cual provienen los ingresos, el que se encuentra ubicado en esa jurisdicción, situación ésta que el vendedor no puede desconocer. Destaca que dicho criterio se encuentra sustentado en el texto del artículo 27 del CM que estatuye que en la atribución de los gastos e ingresos, se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen, y es éste el criterio que prevalece en las actuaciones que tramitan por ante los organismos de aplicación del CM, por lo que no puede tener favorable recepción el planteo del contribuyente en lo tocante al hecho de inexistencia de sustento territorial.

Que adjunta copia de las actuaciones administrativas. Hace reserva de revisión judicial suficiente y reserva del caso federal.

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en determinar si existe sustento territorial por parte de Automotores Russoniello SA en la provincia de Misiones y, en su caso, la cuestión conexas de la atribución de ingresos provenientes de la actividad comercializadora de la firma.

Que conforme la documentación que obra en el expediente administrativo, las compras han sido concertadas a través de alguno de los medios mencionados en el último párrafo del artículo 1º del Convenio Multilateral, ya sea en forma directa o por intermedio de vendedores radicados en la provincia de Misiones.

Teniendo en consideración esa circunstancia y en función de que el ajuste abarca períodos comprendidos durante la vigencia de la Resolución General Nº 83/2002, debe traerse a colación lo dispuesto por su artículo 2º que expresa: "*Las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1º del Convenio Multilateral del 18.8.77. A los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2º del Convenio Multilateral del 18-8-77, 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*".

De la redacción de dichas normas surge con claridad que para determinar que las actividades ejercidas por un contribuyente están comprendidas en ellas, se hace necesario probar que las transacciones se han realizado por alguno de los medios en ellas previstos.

Que tal como se ha consignado precedentemente, ese hecho ha sido probado por el fisco, por lo cual lo que se debe determinar, ahora, es la atribución de los ingresos derivados de las operaciones ajustadas, y para ello se debe aplicar lo normado por la última parte del inciso b) del artículo 2º del Convenio Multilateral que prevé que: "*A los*

efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1º, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios”.

En el caso concreto, ese destino final en el domicilio del adquirente es perfectamente conocido por el vendedor del bien, tal como surge de la documentación adunada al expediente administrativo, motivo por el cual los ingresos derivados de las operaciones de venta a clientes con domicilio en la provincia de Misiones deben ser atribuidos a esta jurisdicción, tal como lo sostiene la determinación tributaria cuestionada.

Que con relación a los gastos que la provincia de Misiones ha considerado soportados en ella, a los fines del cálculo del coeficiente respectivo, debe observarse lo dispuesto en el artículo 4º del Convenio Multilateral: *”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.*

Los gastos que no puedan ser atribuidos con certeza, se distribuirán en la misma proporción que los demás, siempre que sean de escasa significación con respecto a éstos. En caso contrario, el contribuyente deberá distribuirlo mediante estimación razonablemente fundada”.

De su lectura surge que la metodología que se debe seguir a los efectos de efectuar la atribución de los gastos a una determinada jurisdicción, es aquella en donde los servicios a los que dichos gastos se refieren han sido prestados, es decir, el lugar físico donde se desarrolle la actividad de los sujetos que los prestan.

En el caso concreto, los diversos gastos que el fisco ha considerado como soportados en su jurisdicción, basado en manifestaciones de diversos clientes, tal el caso de teléfono, internet, escribanía, y otros, han sido, por lo menos en parte, soportados en la misma, lo cual significa que, al margen de la procedencia de lo dispuesto por la RG 83/2002, también se da el supuesto que prevé el último párrafo del art. 1º del CM sin utilizar a dicha norma complementaria.

En que refiere a la atribución estimada de aquellos gastos realizada para determinar el coeficiente respectivo, ello no ha sido materia de observación por parte del contribuyente. Por lo demás, no ha aportado elementos y/o documentación que desvirtúe el accionar del fisco en el sentido de que ha considerado que determinados gastos han sido soportados en su jurisdicción.

Que, de acuerdo con lo expuesto, este decisorio genera efectos en los coeficientes unificados expuestos en las declaraciones juradas de los periodos que abarca la determinación practicada por el fisco de la provincia de Misiones.

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 10 de abril de 2024.

Por ello,

LA COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77

RESUELVE:

ARTÍCULO 1°.- No hacer lugar a la acción interpuesta por Automotores Russoniello SA contra la Resolución Determinativa N° 1912/22-DGR dictada por el Director Provincial de Rentas de la provincia de Misiones, 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