

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 14 de mayo de 2025.

RESOLUCIÓN CA N.º 9/2025

VISTO:

El Expte CM N° 1782/2023 “Kronen Internacional SA c/ provincia de Santa Fe”, en el cual la firma de referencia promueve la acción prevista en el art. 24, inc. b), del Convenio Multilateral contra la Resolución N° 7-3/2023, dictada por el Administrador Regional Santa Fe de la Administración Provincial de Impuestos; 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 factura y entrega mercadería a sus clientes donde ellos informan y a tal fin se emiten los respectivos remitos; las ventas son atribuidas a cada uno de los domicilios facturados según el caso; luego en oportunidad de la determinación de los coeficientes del Convenio Multilateral las ventas se atribuyen a cada una de las jurisdicciones a las cuales se facturó y remitió la mercadería; concretamente, si la factura se emite a una boca de expendio con domicilio en CABA, el ingreso se atribuye a CABA; en caso que la boca de expendio tenga domicilio en Mendoza, el ingreso se atribuye a Mendoza, y así con todas las jurisdicciones.

Agrega que, por ejemplo, de la prueba informativa producida se verifica que Electrónica Megatone SA (fs. 2544/2545) confirma que la mercadería es entregada en el Centro de Distribución de la localidad de Campana, pese a esto, el fisco desconoce completamente esta manifestación; en otros casos los clientes reconocen que la mercadería es entregada en San Luis (Galvoplast SRL a fs. 2570/2572; Basculas Casilda SA a fs. 2564/2569) y estas circunstancias tampoco tienen ninguna relevancia para el fisco.

Cita el último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral y los arts. 1123, 1148 y 1151 del Código Civil y Comercial y señala que una vez que entregó la mercadería a su cliente todos los riesgos son a cargo del comprador y, en consecuencia, si ya no tiene el dominio de la mercadería desde su entrega en el lugar decidido por el cliente ninguna consecuencia jurídica, económica o fiscal tendrá la decisión de un tercero (el cliente) respecto de que hace con esa mercadería; las operaciones que realiza con sus clientes, en general, se dan en el contexto de una relación comercial permanente y continua y el cliente elige donde se entrega la mercadería.

Refiere, en apoyo de su posición, resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral y sostiene que en el presente caso no se encuentra discutido que la mercadería es entregada por Kronen Internacional SA ya sea a las sucursales elegidas por sus clientes o a sus centros de distribución ubicados en distintas jurisdicciones del país; ahora bien, la entrega del producto se traduce en el cumplimiento de la prestación en cabeza de una de las partes.

Lo expuesto es evidente, dice, por cuanto el domicilio que se toma como referencia debe ser aquél en el que efectivamente se haya cumplido el contrato; ello es así

porque el sustento territorial es el elemento decisivo para distribuir el impuesto; otra interpretación burlaría el propósito del Convenio que busca distribuir la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en función de los ingresos y gastos efectivamente realizados en cada jurisdicción.

Que en relación al coeficiente de gastos, señala que el fisco se atribuyó gastos que no tenían que ver con gastos computables sino materia prima (ver al respecto, dice, contestación de oficio de Siderar).

Que acompaña documental y ofrece pericial e informativa.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Santa Fe señala que, en el caso de autos, la controversia principal radica en el disímil criterio para la atribución de ingresos provenientes de la comercialización de los bienes ofrecidos por la firma; el criterio utilizado por la empresa para la asignación de los ingresos es el del lugar de entrega de las mercaderías, de acuerdo surge de las actuaciones y de las manifestaciones efectuadas por la accionante, tanto en el recurso promovido en sede administrativa como en las presentes actuaciones ante la Comisión Arbitral y, respecto al criterio de atribución de ingresos aplicado por la accionante, trae a colación algunas resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, que ya han fijado criterio respecto a la asignación jurisdiccional de los ingresos.

Observa que a fs. 481/501, fs. 856/857, fs. 930/931, fs. 1354/1359, en oportunidad de contestar la vista oportunamente corrida, el contribuyente se limitó a adjuntar un cuadro con el detalle de las facturas y remitos emitidos durante el periodo verificado a los clientes Electrónica Megatone SA y Bazar Avenida SA; indicando que, en todos los casos, la mercadería era entregada en la ciudad de Campana, provincia de Buenos Aires.

Sostiene que de ese modo, la accionante intenta convalidar la atribución del ingreso al lugar de entrega de las mercaderías, en relación a las operaciones efectuadas con los citados clientes; circunstancia que, bajo ningún punto de vista, puede prosperar. Señala que el domicilio consignado en las facturas emitidas al cliente Electrónica Megatone SA es en la ciudad de Santa Fe y el de las facturas emitidas al cliente Bazar es en la ciudad de Rafaela, ambos de la provincia de Santa Fe.

Advierte que en el marco de la prueba informativa consistente en el libramiento de oficios a algunos clientes y proveedores de la firma, obran las contestaciones efectuadas por los siguientes clientes:

-Electrónica Megatone SA: manifiesta que las mercaderías son entregadas en el depósito de Campana, provincia de Buenos Aires. Asimismo, dice que las relaciones con la firma datan del año 1992, siendo los pedidos realizados por medio de correos electrónicos, llamados telefónicos, etc. Dice que los fletes están a cargo de Kronen Internacional SA hasta el depósito en Campana, siendo a cargo de su empresa el traslado a sucursales (fs. 2544).

-Distribuidora del Interior SA: detalla los comprobantes recibidos por parte de Kronen Internacional SA. Informa que, en todos los casos, las mercaderías fueron entregadas en la ciudad de Rosario y que mantiene relaciones comerciales con la firma desde febrero de 2012, siendo los fletes a cargo del comprador (fs. 2547/2554).

-Blas Oscar Martinucci e Hijos SA: adjunta un detalle de todos los comprobantes recibidos por Kronen Internacional SA. Expresa que las mercaderías son entregadas en Ruta 21 Km 4,9 de la localidad de Alvear, provincia de Santa Fe, que la relación comercial

es desde septiembre de 2010 y que las operaciones se concretaban mediante reuniones y visitas. Destaca que todas las sucursales de la empresa se encuentran en la jurisdicción de Santa Fe (fs. 2557/2560).

-Casa Luis Chemes SRL: informan que las ventas realizadas por Kronen Internacional SA fueron efectuadas a partir del periodo 2021 y los productos adquiridos eran recibidos en el Centro de Distribución de la firma sito en la ciudad de Vera, provincia de Santa Fe. Agregan que las operaciones se concretaban por diferentes vías electrónicas y/o llamados telefónicos. Los gastos de fletes son a cargo del proveedor (fs. 2573).

-Roberto L Pinasco e Hijos SRL: adjuntan detalle de operaciones efectuadas con Kronen Internacional SA e informan que la dirección de entrega era en su local Casa Central sito en Villa Constitución (Santa Fe) o en su depósito sito también de Villa Constitución. Añaden que poseen relación comercial con la firma desde agosto de 2014 y que los fletes estuvieron a su cargo (fs. 2575/2577).

-Gallizio María Evelina (consumidor final): informa que en fecha 18/05/2019 realizó la compra online de un refrigerador, el cual fue entregado en el domicilio de Barracas, Capital Federal, estando el flete a su cargo. Adjunta copia de la factura de la única compra que dice haber realizado.

-Kohan Berta y García Miguel SH: informa que la entrega de las mercaderías compradas a Kronen Internacional SA se hicieron en su local comercial sito en la ciudad de Rosario. Agrega que las compras se hicieron a través de la Red del Interior SA o a través del viajante que estaba en ese momento. Dice que las relaciones comerciales se iniciaron en agosto de 2017 y que las operaciones se concertaban a través de visitas presenciales del viajante o del intercambio de mails con el mismo. Señala que los fletes siempre fueron a su cargo, contratando el servicio al transporte Expreso Forzap- actualmente Lued SA (fs. 2629).

-Dante Capomaggi SRL: informa que la entrega de la mercadería comprada a Kronen Internacional SA se realizó en la ciudad de Carcarañá, provincia de Santa Fe. Agrega que tiene relaciones comerciales con la referida empresa desde el año 2014, siendo las operaciones canalizadas a través de la visita del vendedor y los fletes a su cargo (fs. 2630).
Juarez Rubén: informa que la relación comercial con Kronen Internacional SA comienza el 8/02/2019. Añade que los fletes son a su cargo y que las operaciones se concretan vía mail (fs. 2631).

-Baronetti Alejandro Darío: informa que la mercadería fue siempre remitida al domicilio de la ciudad de Rafaela, provincia de Santa Fe. Adjunta detalle de facturas y agrega que las relaciones comerciales comenzaron en mayo de 2019, siendo abonados los fletes en el origen (fs. 2635/2641).

Montecarlo Hogar SRL: adjunta copias de facturas y de remitos emitidos por Kronen Internacional SA (fs. 2673/2712).

Como puede inferirse, agrega, hay elementos que posibilitan establecer el destino final de la mercadería adquirida por cada uno de los clientes de Kronen Internacional SA, toda vez los centros de distribución o el de entrega de las mercaderías no constituyen el lugar donde tales bienes adquiridos serán utilizados, transformados o comercializados, sino que existen otros lugares que cumplen con ese requisito y constituyen el “domicilio del adquirente”, conforme al orden de prelación establecido en la normativa aplicable; por lo tanto, debe desestimarse la pretensión de la accionante en el sentido que los ingresos debieron atribuirse a la jurisdicción donde se encuentra el “centro de distribución o depósito” como lugar de entrega de la mercadería, en un todo de acuerdo a los

lineamientos de la normativa aplicable y los antecedentes de los organismos del Convenio Multilateral.

Sostiene que cuando se hace mención a que los ingresos deben ser atribuidos a la jurisdicción de “destino final” de los bienes comercializados, se refiere a que ese destino es un domicilio del adquirente de los mismos, en este caso, Electrónica Megatone SA, Bazar Avenida SA, Distribuidora del Interior SA, Blas Oscar Martinucci e Hijos SA, Casa Luis Chemes SRL, Roberto Pinasco e Hijos SRL, Kohan Berta y García Miguel SH, Dante Capomaggi SRL, Juárez Rubén, Baronetti Alejandro Darío y Montecarlo Hogar SRL, entre otros, o alguna de las sucursales que estos “adquirentes clientes” poseen en jurisdicción de la provincia de Santa Fe.

Las operaciones que se deben considerar, añade, a los fines de determinar cuál ha de ser la jurisdicción adonde se deben atribuir los ingresos por ellas generadas, son aquellas que se pactan, en este caso, entre el vendedor (Kronen Internacional SA) y los clientes compradores (Electrónica Megatone SA, Bazar Avenida SA, Distribuidora del Interior SA, Blas Oscar Martinucci e Hijos SA, Casa Luis Chemes SRL, Roberto Pinasco e Hijos SRL, Kohan Berta y García Miguel SH, Dante Capomaggi SRL, Juárez Rubén, Baronetti Alejandro Darío y Montecarlo Hogar SRL, entre otros), que son las partes que conforman la misma, puesto que esos ingresos provienen del domicilio de éstos, donde tienen destino final los bienes objeto de esas transacciones.

Destaca que dichas empresas, poseen domicilio fiscal en la provincia de Santa Fe, siendo aquí –además– donde desarrollan principalmente su actividad; así, el hecho de que una operación comience y termine en una jurisdicción, no determina que el origen de los ingresos deriven de ella; se produce cuando se tiene la certeza absoluta del lugar geográfico de donde provienen y, de esta forma, se cumple acabadamente con lo dispuesto en el apartado b) del artículo 2º del Convenio Multilateral, puesto que ello significa que los ingresos provienen de la jurisdicción donde se encuentra el domicilio de destino que ha indicado el comprador, que puede o no, coincidir con el de entrega.

Asimismo, advierte que, en el caso de autos, es innegable que se está frente a un proveedor (Kronen Internacional SA) que tiene relación de larga data, permanente y fluida, con sus clientes, como es el caso de Electrónica Megatone SA, Bazar Avenida SA, Distribuidora del Interior SA, Blas Oscar Martinucci e Hijos SA, Casa Luis Chemes SRL, Roberto Pinasco e Hijos SRL, Kohan Berta y García Miguel SH, Dante Capomaggi SRL, Juárez Rubén, Baronetti Alejandro Darío y Montecarlo Hogar SRL, entre otros), por lo que no puede desconocer cual es el domicilio de cada uno de ellos.

En relación a la contestación efectuada por la Sra. Gallizio María Evelina (fs. 2580/2584) indica que de la cual surge que la mercadería vendida por la rubrada a través de su sitio web, tuvo como destino final la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y advierte que dicha operación no fue incluida por la auditoría fiscal como atribuible a la jurisdicción de Santa Fe en el periodo en el cual la misma se produjo (2019), conforme surge de los papeles de trabajo obrantes a fs. 251/261; en efecto, dicha respuesta no altera de ningún modo la determinación efectuada oportunamente por la fiscalización.

Por todo lo expuesto, concluye, respecto a la atribución de ingresos, que debe primar el criterio sustentado por los organismos del Convenio Multilateral, es decir que, cuando el vendedor conozca con precisión el lugar de destino final, sin que tenga relevancia si el transporte está o no a cargo de los compradores, al margen de que las operaciones sean entre presentes o entre ausentes, y existiendo el pertinente sustento territorial, corresponderá atribuirlos a la jurisdicción del domicilio del adquirente, entendiendo como tal, el lugar de destino final de los bienes, dado que desde allí

proviene los ingresos y que, para el caso de los clientes en cuestión que ya fueron citados, es la provincia de Santa Fe.

Que respecto del planteo del accionante relacionado con la atribución de los gastos efectuada por la auditoría fiscal, advierte que la accionante no ha aportado información y/o elementos documentales que permitan desvirtuar el accionar de la inspección actuante, en lo que hace a la atribución de los gastos en cuestión, sino que se limita a cuestionar su atribución y computabilidad, sin efectuar mayores precisiones sobre el particular.

Indica que los proveedores Plasticraft SRL, Básculas Casilda SA, Galvarplast de Argentina SRL y Conte Hnos. y Cía SA informan que, en la mayoría de los casos, los gastos en concepto de fletes estuvieron a cargo de Kronen Internacional SA, y señala que mediante el dictado de la Resolución General N° 7/2006, la Comisión Arbitral interpretó que los gastos de transporte a que hace referencia el último párrafo del artículo 4° del Convenio Multilateral, se distribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones en las que se realice el transporte, considerando cada una de las operaciones; No obstante, del análisis de la documental acompañada por los citados proveedores, se colige que no surgen los montos de fletes correspondientes a cada operación, ni la desagregación o discriminación de las mismas; en efecto, al no resultar posible cuantificar los gastos en cuestión, debe ratificarse la determinación efectuada por la auditoría fiscal.

En cuanto a la supuesta respuesta del oficio por parte del proveedor Siderar, advierte que no consta en autos contestación alguna por parte de dicha empresa. Sin embargo, señala que los gastos o compras que Kronen Internacional SA pudo haber efectuado con el citado proveedor –los cuáles según la quejosa serían no computables– no fueron incluidos en la determinación del coeficiente de gastos, de acuerdo surge de las planillas elaboradas por la inspectora actuante (fs. 211/222, fs. 237/248, fs. 262/274, fs. 292/304 y fs. 325/337); no existen –pues– razones por las que la accionante, en relación a este punto, pueda sentirse agraviada.

Resalta que el contribuyente no aportó documental alguna, ni en sede administrativa ni tampoco en oportunidad de interponer la presente acción ante la Comisión Arbitral, que posibilite verificar el correcto cálculo del coeficiente de gastos, pese a habersele requerido en varias oportunidades (fs. 121 y fs. 171), tal como lo expone la inspectora actuante en su informe (fs. 359 vita.).

Que acompaña todos los antecedentes administrativos contenidos en el expediente N° 13301-0317311-0.

Que esta Comisión Arbitral observa que en el caso concreto se encuentra en discusión el procedimiento de asignación de ingresos realizado por el fisco de la provincia de Santa Fe por las ventas que realizó Kronen Internacional SA a sus clientes, y la atribución de ciertos gastos.

Que respecto de la atribución de ingresos, cabe señalar que el fisco en la resolución determinativa, sostiene: *Que atento al artículo 1 ° inciso a) punto 2 de la Resolución General 14/2017 de la Comisión Arbitral, se determinó el domicilio donde desarrolló su actividad principal el adquirente para el cálculo del coeficiente de ingresos...*

Que merece advertirse que, ante la falta de información brindada por la Firma durante el curso de la inspección sobre la confección de los coeficientes unificados, se

solicitó una muestra de los comprobantes de las operaciones clientes y proveedores para identificar las transacciones realizadas en nuestra jurisdicción para el armado de los coeficientes de los años 2017 a 2021, sin que se haya obtenido respuesta.

Que por ello, la inspectora procedió a relevar, a través de los libros IVA compras, los clientes y proveedores con domicilio en jurisdicción Santa Fe: Ingresos: conforme lo previsto en el artículo 1 inciso a) punto 2 de la Resolución General N° 14/2017 de la Comisión Arbitral, se identificó al domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente (a fs. 194/210, 224/236, 250/26, 276/291 y 306/324 se detallan los comprobantes de ventas correspondientes a ingresos de la Provincia de Santa Fe. Gastos: se han encontrado gastos en la Provincia de Santa Fe, obrando listados de comprobantes a fs. 211/222, 237/248, 262/274, 292/304 y 325/337”.

Que de la prueba rendida en las actuaciones administrativas surge que algunas operaciones se realizaban por medios a distancia, como en los casos de Megatone (fs. 2544 Ac.Ad.), Casa Luis Chemes S.R.L. (fs. 2573 Ac.Ad.), y Kohan Berta y García Miguel S.H. (fs. 2629 Ac.Ad.); otras, en cambio, se realizaban de forma presencial mediante la visita de un viajante, como en el caso de Blas Oscar Martinucci e Hijos S.A. (fs. 2557 Ac.Ad.).

Que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho que sin interesar el modo en que se perfeccionan las operaciones a los fines de establecer de donde proviene el ingreso es importante tener en cuenta el destino final de las mercaderías, respondiendo ello a la aplicación del artículo 27 del Convenio Multilateral.

Que cabe señalar que, en concordancia con la interpretación de la resolución determinativa, no existen elementos probatorios que permitan establecer con absoluta certeza cuál ha sido el destino final de los bienes.

Que de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, se observa que de los varios requerimientos en el marco de la fiscalización que le efectuara el fisco a Kronen Internacional SA, este aporta remitos y facturas respecto de sólo dos clientes: Electrónica Megatone SA y Bazar Avenida SA.

De dicha documentación no se advierte que pueda aplicarse, respecto de estos dos clientes, el apartado 2., inc. a), del artículo 1° de la Resolución General N° 14/2017, como lo ha hecho el fisco; entonces, siguiendo el orden de prelación dispuesto por dicha resolución general, en este caso concreto y conforme lo obrante en las actuaciones, respecto de los clientes Electrónica Megatone SA y Bazar Avenida SA, corresponde aplicar el apartado 3., inc. a), de su artículo 1°, esto es: “*Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes*”; ya que este es el único domicilio conocido por Kronen Internacional SA al momento de la venta (las ventas que realizan, de forma posterior, sus clientes, son ajenas a las efectuadas por la fiscalizada y la atribución de los ingresos generados por estas es materia extraña al presente caso concreto).

Por lo expuesto, corresponde en este punto, hacer lugar a la acción interpuesta.

Que respecto de los clientes restantes, como quedó dicho, Kronen Internacional SA no ha acompañado prueba documental como para poder desvirtuar el criterio de atribución utilizado por la provincia de Santa Fe.

Que, en relación a los gastos, el contribuyente se limita a expresar que el fisco se atribuyó gastos que no tenían que ver con gastos computables sino materia prima (ver al respecto contestación de oficio de Siderar, dice). Sobre este punto, cabe señalar que de acuerdo con los antecedentes obrantes en autos, la presentación que realiza el contribuyente no reúne los recaudos mínimos que debe revestir una acción como la planteada. Es dable recordar en este sentido que el Reglamento Procesal, en su artículo 7° que dispone: *“Las acciones que se promuevan ante la Comisión Arbitral se interpondrán por escrito, deben ser fundadas, mencionándose con precisión las actuaciones administrativas en las cuales se exteriorice la pretensión, agregándose cuando correspondiera, copia del acto que se recurre, y expresarán las razones de hecho y de derecho en que se basan”*.

Asimismo, los organismos del Convenio Multilateral, en reiteradas ocasiones, se han expedido en el sentido de que las impugnaciones contra un acto deben ser claras, concretas y fundadas, debiéndose exponer claramente y con precisión los agravios (RCA 4/2021 y RCA 8/2021, entre otras) y la presentación bajo análisis, en lo que respecta al punto en cuestión, carece de los requisitos necesarios e indispensables para ser considerada como tal; no resulta autosuficiente, ya que se limita a efectuar una breve referencia al criterio adoptado para la asignación del gasto impugnado y tampoco, de las constancias administrativas, no surge libramiento de oficio alguno a Siderar (hoy Ternium Argentina SA).

Que, consecuentemente, este decisorio, en el punto en el que se ha confirmado la pretensión del fisco, genera efectos en cuanto a la asignación del coeficiente unificado expuesto en las declaraciones juradas de los períodos que abarca la Resolución N° 7-3/2023 dictada de la Administración Provincial de Impuestos de la provincia de Santa Fe.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en las reuniones de Comisión Arbitral realizadas el 9 de abril de 2025.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1°.- Hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por Kronen Internacional SA contra la Resolución N° 7-3/2023 dictada por el Administrador Regional Santa Fe de la Administración Provincial de Impuestos de la provincia de Santa Fe, 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