

MENDOZA, 13 de marzo de 2025.

RESOLUCIÓN CP N.º 2/2025

VISTO:

El Expte. C.M. N.º 1692/2021 “Sony Argentina SA c/ provincia de Santa Fe”, en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución CA N.º 14/2024; y,

CONSIDERANDO:

Que el recurso de apelación interpuesto por la firma 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 accionante, en su recurso, señala, como primer agravio, que la resolución recurrida yerra al confirmar el criterio del fisco en tanto Sony Argentina SA atribuyó correctamente los ingresos: el artículo 2º, inc. b), del CM indica que los mismos deben atribuirse a cada una de las jurisdicciones en las que la empresa realice su actividad económica, en operaciones realizadas por medio de sucursales, agencias, otros establecimientos permanentes, corredores, comisionistas, mandatarios, etc.

Menciona la Resolución General N.º 14/2017 y dice que no importa cuál sea el domicilio legal del adquirente, en el caso de venta de bienes los ingresos deben ser atribuidos a la jurisdicción que se identifique como su destino final, esto es, la jurisdicción en la cual el adquirente utilizará, transformará o comercializará los bienes. Insiste en que no corresponde que Sony Argentina SA asigne los ingresos correspondientes a las operaciones con Essen Argentina y Electrónica Megatone, entre otros, a la jurisdicción de Santa Fe a efectos de confeccionar el coeficiente unificado conforme a las normas del CM, toda vez que Essen Argentina SA y Electrónica Megatone SA, requirieron que los bienes se entreguen en provincia de Buenos Aires por ser esa la jurisdicción en la que iban a realizar la comercialización de los bienes adquiridos y es este el fundamento por el cual resulta ajustado a derecho que Sony Argentina SA haya atribuido los ingresos a provincia de Buenos Aires.

Reitera que las operaciones realizadas entre los proveedores mencionados y Sony Argentina SA responden a ventas realizadas cuya entrega tiene lugar, para el caso de Electrónica Megatone SA en su depósito situado en la localidad de Campana, provincia de Buenos Aires; es en dicho depósito donde el cliente utiliza, transforma o comercializa los bienes adquiridos. Ello se ve corroborado, dice, con su respuesta al oficio librado, en fs. 615 del expediente administrativo, al decir *“los bienes siempre fueron entregados en nuestro depósito central, ubicado en Campana, Provincia de Buenos Aires”*.

En el caso de Essen Argentina SA, indica que luce a fs. 601 una nota de recepción y falta de respuesta, pero no luce que API haya buscado reiterar dicho oficio a los fines de obtener una respuesta por parte de dicho cliente con el objeto de conocer la verdad material, lo cual debe ser tenido en consideración por la Comisión al momento de resolver.

Aclara que los adquirentes de los bienes utilizan, transforman o comercializan los bienes que adquieren de Sony en la provincia de Buenos Aires (para el caso de Electrónica Megatone) y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (para el de Essen Argentina SA), y ello implica sin más que la interpretación efectuada por la CA resulta errónea, pues bajo ningún punto de vista debe utilizarse el orden de prelación pretendido por la CA si se conoce

el lugar donde los adquirentes utilizan, transforman o comercializan los bienes adquiridos. Añade que no hizo más que asignar los ingresos a las jurisdicciones en las cuales se encuentra el depósito o centro de distribución de los adquirentes de los bienes por el simple hecho de que allí es el lugar donde estos utilizan, transforman o comercializan sus bienes.

Trae a colación una serie de antecedentes de los organismos de aplicación del CM en los cuales se destaca que el lugar de destino final de los bienes “cualquiera sea la forma de comercialización”, es preponderante para determinar la jurisdicción a la cual deben atribuirse los ingresos.

Sostiene, asimismo, que el argumento de la CA respecto a que las órdenes de compra de los clientes de Sony fueron fechadas en la provincia de Santa Fe y que eso le permite deducir que el requerimiento que genera la operación de compra proviene de dicha localidad no permite que la CA se aparte arbitrariamente de lo dispuesto por la Resolución General N° 14/2017; es un hecho que las órdenes de compra fueron emitidas en la provincia de Santa Fe; ahora bien, el lugar de entrega de los bienes que requirieron los clientes de Sony (provincia de Buenos Aires) difiere del lugar de emisión de las órdenes de compra por una sencilla razón: los clientes de Sony iban a realizar/realizaron la comercialización de tales bienes en la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, esto es, una jurisdicción distinta a la jurisdicción de emisión de las órdenes de compra. En línea con lo dispuesto por la Resolución General N° 14/2017, dice que corresponde y resulta ajustado a derecho y/o a una razonable interpretación de la normativa vigente que los ingresos generados por las ventas realizadas por Sony a sus clientes como consecuencia de las órdenes de compra emitidas en la provincia de Santa Fe, pero con orden de entrega en la provincia de Buenos Aires, sean atribuidos a la jurisdicción correspondiente no al domicilio legal del cliente de Sony, sino al lugar de destino final, esto es, la provincia de Buenos Aires, que es donde los clientes de Sony iban a realizar/realizaron la comercialización de tales bienes.

Cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que considera avalan su postura y el criterio según el cual, para la asignación de ingresos, debe primar el criterio de la realidad económica que establece el art. 27 del Convenio Multilateral.

Que, como segundo agravio, señala que la resolución recurrida omite ponderar adecuadamente la prueba y se aparta de la realidad económica.

Cita informe pericial incorporado a las actuaciones administrativas y dice que de él puede desprenderse que efectivamente el lugar de entrega de la mercadería es ni más ni menos que en la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, donde fueron asignados debidamente los ingresos de Sony por ser, además, el destino final. Obviar dicha circunstancia, reitera, viola el principio de la realidad económica.

Afirma que es claro que API ni tampoco la CA han puesto en debate que la mercadería fue entregada en la provincia de Buenos Aires para el caso de Electrónica Megatone SA, jurisdicción que constituyó a su vez el lugar de destino final, pues allí el cliente de Sony utilizó, transformó y/o comercializó los bienes; sin embargo, la CA en la resolución recurrida indicó que el contribuyente debió utilizar como parámetro de asignación de ingresos el “*Domicilio de la sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente del adquirente, de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra*”, que según la Orden de Compra acompañada por Electrónica Megatone SA en su respuesta a la medida para mejor proveer, el domicilio de donde proviene el requerimiento que genera la compra es Ruta Nacional n° 168 provincia de Santa Fe.

Agrega al respecto que los documentos obrantes a fs. 619 y 620 no son órdenes de compra, sino certificados de retención en el IIBB y es lógico que en dicho certificado se registre ni más ni menos que el domicilio fiscal de la compañía que lo emite, el cual coincide

con el que se encuentra registrado en la Administración Federal de Ingresos Públicos, pero de ningún modo puede inferirse de ello que ese domicilio es el de destino final de los bienes.

Que, subsidiariamente, plantea que dado que en la resolución recurrida no se especifica los motivos por los cuales se rechaza la aplicación del Protocolo Adicional –sino que simplemente se limita a afirmar que no se cumplió con los requisitos del Protocolo Adicional y de la Resolución General N° 3/2007–, reitera la solicitud de aplicación.

Dice que en el caso bajo análisis se encuentran configurados los requisitos establecidos por el Protocolo Adicional y la Resolución General Nro. 3/2007 y modificatorias para la aplicación del referido Protocolo.

Que aporta documental, ofrece informativa y pericial contable. Formula expresa reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Santa Fe señala que la propia firma durante la auditoría fiscal, según consta a fs. 255, en respuesta al requerimiento cursado por la fiscalización actuante, manifestó que “(...) *los ingresos atribuibles a la provincia de Santa Fe para el cálculo de coeficientes de ingresos surgen de las ventas efectuadas a través de Internet, y otras ventas mayoristas, las cuales fueron asignadas en función del domicilio del cliente, y domicilio de entrega, respectivamente (...)*”.

Que respecto al criterio de atribución de ingresos aplicado por la accionante, trae a colación algunas resoluciones de los organismos de Convenio Multilateral, y advierte que dichos Organismos cuando refieren a la jurisdicción de donde proviene el ingreso, han interpretado que es aquella donde se encuentra el lugar de destino final de la mercadería vendida, en la medida que sea conocido o factible de serlo por parte del vendedor.

Agrega que cuando se hace mención de que los ingresos deben ser atribuidos a la jurisdicción de “destino final” de los bienes comercializados, se está refiriendo a que ese destino es un domicilio del adquirente de los mismos, en este caso, Electrónica Megatone SA, Essen Aluminio SA, entre otros, o alguna de las sucursales que estos “adquirentes/clientes” poseen en jurisdicción de la provincia de Santa Fe.

Sostiene que las operaciones que se deben considerar, a los fines de determinar cuál ha de ser la jurisdicción adonde se deben atribuir los ingresos por ellas generados, son aquellas que se pactan, en este caso, entre el vendedor (Sony Argentina SA) y los clientes compradores (Electrónica Megatone SA o Essen Aluminio SA), 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 y no de los terceros adquirentes de ellos –público consumidor de los bienes que estos clientes venden– como pareciera pretender la accionante para justificar que desconoce el destino final de tales bienes.

Claro está, agrega, que, aunque Sony Argentina SA manifieste desconocer el destino final de los bienes comercializados, no puede soslayar cuál es el domicilio de sus “clientes compradores”, como es en el caso, Electrónica Megatone SA y Essen Aluminio SA, entre otros. Destaca que dichas empresas poseen domicilio fiscal en la provincia de Santa Fe, siendo allí –además– donde desarrollan principalmente su actividad.

Tampoco le parece un argumento sólido el pretendido por la apelante en cuanto a que los depósitos o centros de distribución constituyen el destino final de los bienes, donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por los clientes de Sony Argentina SA: el lugar donde las partes hayan convenido la entrega de la mercadería vendida (la apelante manifiesta que sus clientes han solicitado la entrega de la mercadería en sus

centros de distribución, fuera de la jurisdicción de Santa Fe) puede o no coincidir con el lugar donde esta será utilizada, transformada o comercializada por el comprador; en este aspecto se sustenta la RG (CA) N° 14/2017 para determinar el origen de los ingresos a los fines de su atribución interjurisdiccional, cobrando relevancia los criterios que la norma interpretativa establece a tal efecto, en el orden de prelación en el que han sido dispuestos.

Asimismo, destaca que, en el caso de autos, es innegable que se está frente a un proveedor (Sony Argentina SA) que tiene relación de larga data, permanente y fluida, con sus clientes, como es el caso de Electrónica Megatone SA y Essen Aluminios SA, por lo que no puede desconocer cuál es el domicilio de cada uno de ellos.

En definitiva, dice que el criterio aplicado por las Comisiones Arbitral y Plenaria, relacionados con la atribución de los ingresos por venta de bienes, respecto a lo que se debe considerar como “la jurisdicción de donde provienen los ingresos” –interpretando de esa forma lo dispuesto por el artículo 2° inciso b) de dicho Acuerdo–, ha sido el de considerar que es aquella donde se produce el destino final de la mercadería vendida, en la medida que sea conocido o factible de serlo por parte del vendedor.

Asimismo, sostiene que 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 concertación y entrega de la mercadería”, debe desestimarse, en un todo de acuerdo a los lineamientos de la precitada norma interpretativa y los antecedentes emitidos por los organismos de aplicación del CM; en efecto, hay elementos que posibilitan establecer el destino final de la mercadería adquirida, tanto por Electrónica Megatone SA, Essen Aluminio SA, entre otros, toda vez que dichos centros de distribución o depósito no constituyen el lugar donde tales bienes adquiridos serán utilizados, transformados o comercializados, tal como lo estipula la resolución antes citada, sino que existen otros lugares que cumplen con ese requisito y constituyen el “domicilio del adquirente” que debió elegirse con antelación a la opción de los centros de distribución o depósito, conforme al orden de prelación establecido en la propia normativa; ello quiere decir que en todos los casos el lugar al cual se asignará el ingreso no sólo debe ser un domicilio del cliente, sino que debe tener la aptitud de ser un domicilio en el cual los bienes puedan ser utilizados, transformados o comercializados.

Agrega que la resolución general precitada “convalidó y no modificó –de ninguna manera– el criterio de atribución de ingresos ya existente en numerosos antecedentes de los organismos de aplicación del Convenio”, independientemente que el ajuste contemple períodos anteriores al dictado de tal resolución.

Que en cuanto a lo planteado en relación a que la asignación no se realiza en forma inmediata o coetánea con el perfeccionamiento de la operación, esgrimiendo que no conoce el destino final de los bienes vendidos, señala que la atribución interjurisdiccional se realiza anualmente al tiempo de conformar o confeccionar los pertinentes coeficientes de ingresos y de gastos; de esta forma hasta ese momento, el contribuyente puede obtener todos los elementos necesarios para establecer cuál ha sido el destino final de los bienes.

En función de lo expuesto, y dado que existe una relación comercial fluida y permanente, presume que no puede Sony Argentina SA desconocer el destino de la mercadería comercializada.

Adicionalmente, aun cuando se pretenda desconocer el destino final de la mercadería, a los fines de la correcta atribución de los ingresos, considera que la firma debió priorizar el lugar donde tales ingresos se originan, y, en subsidio, seguir el orden de prelación que establece a tal efecto la RG CA N° 14/2017 y no asignarlos directamente conforme al inciso 3°, cuando existen otras alternativas con prioridad.

Entiende que el contribuyente no ha aportado en sede administrativa, ni en la acción ante la Comisión Arbitral, como tampoco en esta instancia revisora (ya que resultan inconducentes las pruebas ofrecidas por la apelante) los pertinentes elementos que permitan tener por acreditado que el destino final de los bienes lo constituye el centro de distribución, pretendiendo que éste sea el lugar donde dichos bienes son utilizados, transformados o comercializados.

Que con relación al segundo agravio, resalta que la apelante no cuestiona que las órdenes de compra fueron emitidas en la jurisdicción santafesina. Asimismo, indica que obran a fs. 616 y 618, copias de facturas de ventas tipo A, efectuadas a Electrónica Megatone SA cuyo domicilio consignado en las mismas es en la ciudad de Santa Fe.

Manifiesta que, más allá de las constancias obrantes a fs. 619 y 620 (que acreditan las retenciones practicadas a Sony Argentina SA para Santa Fe), a fs. 363/371 obran copias de Órdenes de Compras efectuadas por Electrónica Megatone SA a la recurrente; allí se indica el domicilio fiscal de Ruta Nacional, 168 km. 473,6 de la ciudad de Santa Fe, provincia de Santa Fe; asimismo se pacta que la entrega de las mercaderías debe realizarse en su centro de distribución, ubicado en la ciudad de Campana, provincia de Buenos Aires, hecho que no ha sido controvertido en ninguna instancia del caso.

Que considera que, con lo reseñado, resulta suficiente para considerar que el criterio expuesto en la resolución cuestionada se ajusta a lo dispuesto en la RG (CA) N° 14/2017 como así también al principio rector del artículo 27 del Convenio Multilateral, en cuanto el lugar de entrega de los bienes comprometidos en este caso en el centro de distribución no convierte per se a estos en centros de utilización, transformación ni comercialización de aquellos y que, ni ha sido acreditado por la firma; contrariamente, por las razones ya expuestas, la apelante tenía posibilidades ciertas de conocer el destino final de la mercadería y en su defecto, lugares de atribución de los ingresos que gozaban de prelación respecto del elegido.

Que en cuanto a la aplicación del Protocolo Adicional que fuera solicitada por la empresa, señala que debe rechazarse toda vez que no se han cumplimentado los requisitos para la procedencia del mismo.

Que esta Comisión Plenaria observa que no encuentra motivos que lleven a revocar la resolución de la Comisión Arbitral al no lograr la apelante conmovir lo decidido en aquella instancia.

Que, en efecto, es de destacar que no está en discusión, en el caso, que las operaciones de las cuales provienen los ingresos cuya atribución es materia de conflicto en las presentes actuaciones, han tenido su origen en alguno de los medios que se mencionan en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral.

Asimismo, conforme lo dispuesto por el inciso b) del artículo 2° del CM y lo dispuesto en la Resolución General N° 14/2017, se desprende con claridad que, cuando se dan las circunstancias previstas en ellas, el contribuyente debe atribuir sus ingresos conforme al “destino final” de los bienes comercializados en un domicilio del cliente, es decir, que el factor determinante para establecer a que jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde estrictamente al lugar físico de entrega de las mismas, al lugar donde el vendedor se desprende de ella, sino que toma importancia el lugar geográfico de donde provienen dichos ingresos; y, mediante dicha norma, se ha establecido que es del

destino final de las mismas, en un domicilio del adquirente, donde los bienes serán *“utilizados, transformados o comercializados”*.

En este aspecto, cabe destacar que según el apelante, sus clientes le requirieron que los *“...bienes se entreguen en la Provincia de Buenos Aires por ser tal jurisdicción en la que iban a realizar...la comercialización de los bienes adquiridos...”*, ello basado en una respuesta a un oficio librado a Electrónica Megatone SA que dijo: *“los bienes siempre fueron entregados en nuestro deposito central, ubicado en Campaña, Provincia de Buenos Aires”*. Sin embargo, lo que surge de la respuesta a que se hace alusión precedentemente no es otra cosa que reconocer, por parte de su cliente, que los bienes han sido entregados en su “deposito o centro de distribución” en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, no que allí han de ser *“utilizados, transformados o comercializados”* como afirma el apelante, es decir, que en ese domicilio han sido entregados, no que era el destino final de los mismos, en los términos de la RG N° 14/2017.

Al respecto, no consta que la firma haya aportado pruebas fehacientes de que tenía conocimiento del hecho que fundamenta su agravio, es decir, que en el lugar de entrega física de las mercaderías se haya producido la utilización, transformación o comercialización de las mismas.

Por lo expuesto, el agravio, con relación a lo afirmado que el centro de distribución de sus clientes ubicado en la provincia de Buenos Aires era el destino final donde los bienes serán *“utilizados, transformados o comercializados”*, no tiene el respaldo documental que lo fundamente, razón por la cual no correspondería hacer lugar al mismo.

Que respecto al agravio del apelante referido a que la resolución recurrida omite ponderar adecuadamente la prueba y se aparta de la realidad económica, cabe poner de resalto que Sony Argentina SA, para afirmar lo expuesto, se apoya en un informe pericial por ella producido, y cabe hacer notar que en el mismo se afirma que el lugar de entrega de las mercaderías ha sido en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, lo que no está en discusión, lo cual no prueba que allí se halla configurado el “destino final” de los bienes comercializados, sino que la entrega ha sido efectuada en un centro de distribución, hecho conocido por la firma.

Como se ha expuesto en párrafos precedentes, esa situación, de por sí, no significa que allí se hayan *“utilizados, transformados o comercializados”* los bienes adquiridos, como lo afirma la apelante, sin haber aportado elemento alguno que así lo pruebe, tal como lo exige el último párrafo del artículo 1° de la mencionada Resolución General N° 14/2017.

Es de hacer notar, además, que en un pasaje de su presentación la firma expresa que: *“Es un hecho que las órdenes de compra fueron emitidas en la provincia de Santa Fe; ahora bien, el lugar de entrega de los bienes que requirieron los clientes de Sony (provincia de Buenos Aires) difiere del lugar de emisión de las órdenes de compra por una sencilla razón: los clientes de Sony iban a realizar/realizaron la comercialización de tales bienes en la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, esto es, una jurisdicción distinta a la jurisdicción de emisión de las órdenes de compra”*. Este hecho no se ha podido verificar en las actuaciones del presente expediente, es decir, se trataría de una manifestación del contribuyente y no prueba de que se haya corroborado tal situación.

El contribuyente ha reconocido que las órdenes de compra han sido emitidas en la provincia de Santa Fe, situación aclarada por la jurisdicción al mencionar que *“...a fs. 363/371, obran copias de órdenes de Compras efectuadas por Electrónica Megatone S.A. a la recurrente; allí se indica el domicilio fiscal de Ruta Nacional N° 168 km. 473 ,6 de la Ciudad de Santa Fe, Provincia de Santa Fe; asimismo se pacta que la entrega de las*

mercaderías debe realizarse en su Centro de Distribución, ubicado en la Ciudad de Campana, Provincia de Buenos Aires, hecho que no ha sido controvertido en ninguna instancia del caso". Esto significa, cabe reiterar, que en el caso, las operaciones de venta se han concertado mediante la utilización de alguno de los medios enunciados en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral, y por lo mismo la atribución de los ingresos debe realizarse a la jurisdicción del domicilio del adquirente conforme lo prevé el artículo 2° del mismo y lo establecido por la RG N° 14/2017.

En función de lo expuesto, y teniendo en consideración que el contribuyente, en su presentación ante la Comisión Arbitral había manifestado que le *"...era imposible conocer el destino final de la mercadería, ya que los distintos clientes distribuyen a los consumidores finales radicados a lo largo y ancho del país desde el centro de distribución propio hacia donde realicen las ventas al público"*, es que, a los fines de determinar a qué jurisdicción deben atribuirse los ingresos de estas operaciones se deberá considerar como "destino final" el domicilio del adquirente, conforme lo dispuesto en el art. 1° de la RG N° 14/2017, debiéndose respetar el orden de prelación que se indica.

En dicha norma, en primer término, aparece el *"domicilio de la sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente del adquirente de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra"*, situación en la que encuadra la operatoria de la firma con sus clientes, como se ha especificado en párrafos precedentes, es decir, las operaciones se realizan a partir de órdenes de compra emitidas en la provincia de Santa Fe.

De acuerdo a las consideraciones precedentes, el agravio incoado por el contribuyente tampoco puede prosperar, ya que lo resuelto mediante el acto que se apela responde a la realidad económica de los hechos ocurridos.

Que, finalmente, con relación a la solicitud de aplicación de las disposiciones contenidas en el Protocolo Adicional y su reglamentación –Resolución General N° 3/2007– la apelante no ha reunido los requisitos necesarios como para que proceda su implementación, en especial las pruebas de que ha sido inducida a error por parte de algún fisco, por lo que no puede prosperar dicha solicitud.

Que, por lo expuesto, corresponde ratificar la resolución apelada.

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 provincia de Santa Fe.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Plenaria realizada el 14 de noviembre de 2024.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1°.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Sony Argentina SA contra la Resolución CA N° 14/2024, de acuerdo 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