

TÍTULO:	DESTINO FINAL DE LOS BIENES: LA COMISIÓN ARBITRAL PUSO LAS COSAS EN SU LUGAR
AUTOR/ES:	Arosteguy, Jorge H.; Chicolino, Ricardo M.
PUBLICACIÓN:	Práctica Integral Buenos Aires (PIBA)
TOMO/BOLETÍN:	XV
PÁGINA:	-
MES:	Mayo
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

RICARDO M. CHICOLINO
JORGE H. AROSTEGUY

DESTINO FINAL DE LOS BIENES: LA COMISIÓN ARBITRAL PUSO LAS COSAS EN SU LUGAR

I - COMENTARIOS INICIALES

Celebramos la resolución del “caso concreto” Peugeot Citroën⁽¹⁾ recientemente dictada por la Comisión Arbitral (CA) mediante el cual, a nuestro criterio, pone las cosas en su lugar respecto de un tema del que hace años venimos manifestando nuestra disidencia.

Todo comenzó en el año 2013 cuando en el “caso concreto” General Motors Argentina SA (GMA)⁽²⁾ la CA resolvió en favor de la Provincia de Corrientes. GMA entregaba sus unidades al concesionario MS Automotores SA cuya sede central se encontraba en la Provincia de Chaco y desconocía que unidades eran trasladadas con posterioridad a cada una de las sucursales ubicadas en las provincias vecinas entre ellas la Provincia de Corrientes.

Esta jurisdicción provincial notificó el ajuste que apelado por GMA ante la CA esta finalmente rechazó, adhiriendo a la postura de Corrientes, que consideraba que la empresa conocía en forma previa a la entrega el destino final del bien, que si bien fue entregado en la Provincia de Chaco luego eran trasladados a la Provincia de Corrientes, situación que no estaba acabadamente probada en el expediente.

Este criterio seguido por la Provincia de Corrientes se reiteró mediante las resoluciones de la CA 8/2015, 15/2022, 22/2022, entre muchas otras y de la Comisión Plenaria (CP).

II - INTRODUCCIÓN

En los “casos concretos” resueltos mediante las resoluciones indicadas el “thema decidendum” consistía en definir a que jurisdicción correspondía atribuir los ingresos

provenientes de la venta de automóviles por parte de las empresas automotrices, interpretando el criterio de destino final de los bienes, oportunamente establecido por los organismos de aplicación del CM, tanto la CA como la CP.

En todos ellos se resolvió que el criterio de "destino final del bien" debía interpretarse como aquel que correspondía a la jurisdicción del comprador del bien que es donde el bien se radicaba en fechas posteriores a la de la entrega, con el fundamento de que este era conocido por las empresas automotrices.

Por su parte tales empresas argumentaban que el destino final del bien era el domicilio de la concesionaria en la cual se entregaban los automóviles, desconociendo el domicilio o la jurisdicción de los posibles adquirentes, cuya operación de compra se producía en fechas posteriores a la entrega.

Nuestra postura fue en apoyo de los argumentos de las empresas, porque responden a la realidad de los hechos, más allá de que tal vez en alguna situación particular el bien estaba adquirido antes de la entrega y tal vez la terminal automotriz podía conocer la jurisdicción del adquirente que se constituía entonces en el destino final del bien, todo ello en la medida en que en la misma exista el debido sustento territorial.

La carga de la prueba en la situación descrita previamente le correspondía al organismo de recaudación provincial, partiendo del principio del "onus probandi" que pone la misma en cabeza del que dice.

Reconocemos que en muchas situaciones las partes (vendedor y comprador) convienen la entrega de bienes en una jurisdicción que a todas luces no es la del destino final del bien, y que atribuir la totalidad del ingreso a la misma implica no tributar en su justa medida en la jurisdicción que corresponda.

Ahora bien, en tales situaciones corresponde preguntarse: ¿el vendedor conocía la jurisdicción del destino final del bien al momento de la entrega? ¿Estaba en condiciones de poder determinar el destino final de los bienes?

Si la respuesta es "sí", el hecho de no haber procedido a distribuir la misma a la jurisdicción correspondiente hace que en el caso de un ajuste la jurisdicción provincial de que se trate tendrá éxito en su planteo.

En cambio, si la respuesta es "no", ¿cómo hace el vendedor para atribuir el ingreso a las jurisdicciones posibles (hecho incierto)? Si los organismos de aplicación del CM consideran que el vendedor debiera utilizar un criterio presuntivo de atribución es necesario que previamente modifiquen la [RG 14/2017](#) de la CA que define cuál es el domicilio del adquirente en las operaciones comprendidas en el último párrafo del artículo 1 del CM.

Nos manifestamos en total discordancia con el criterio utilizado por la Provincia de Corrientes de pedirle prestado los coeficientes unificados al concesionario y aplicárselos a la terminal automotriz de que se trate. Este procedimiento configura un polisilogismo expresamente prohibido en el ámbito nacional y provincial.

III - EL CASO CONCRETO "MERCEDES BENZ ARGENTINA SA". [RESOLUCIÓN \(CA\) 29/2017 Y \(CP\) 12/2018](#)

Especialmente en este "caso concreto" manifestamos nuestra disidencia no solo en cuanto a los argumentos del acápite previo, sino también en el hecho de que para atribuir la base imponible de la terminal automotriz se recurrió a los coeficientes unificados de otro contribuyente, que en aquel caso fue "El Condor SA".

Todo ello, además, sin dejar previamente probada la imposibilidad de determinar mediante un criterio de base cierta, que es lo previsto en el artículo 33 del Código Fiscal de dicha provincia.

IV - EL CASO "PEUGEOT CITROËN ARGENTINA SA" (PCA)

En este caso PCA introduce sus productos al mercado a través de una red de concesionarios independientes, quienes los adquieren para su comercialización posterior, todo ello enmarcado en una relación comercial circunscripta a un reglamento de concesión.

PCA vende sus vehículos 0 km al concesionario oficial que los adquiera, y factura las unidades 0 km, gravando sus ingresos en el momento de la entrega.

Tales ingresos son declarados a los fines de tributar el impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB) en el período fiscal en donde se haya concertado la facturación, incluyendo en este caso las ventas que realiza al concesionario oficial de la marca, en este caso D'Azur SA, que resulta ser el único domiciliado en la jurisdicción de Corrientes, y este es el presupuesto generador de su obligación tributaria con el fisco local.

Hasta ese momento dicho concesionario no realizó la venta del producto al cliente final (cliente del concesionario) domiciliado en la provincia de Corrientes, la cual sucede en un momento completa y temporalmente distinto a la venta que PCA realiza al concesionario.

Paralelamente la DGR de Corrientes pretende atribuir a esa provincia las ventas que PCA realiza a los concesionarios de las empresas Seewald Automóviles, Vitacar y Rouge Automóviles que se encuentran ubicadas en las provincias de Misiones y Chaco, y carecen de sucursal y/o establecimiento alguno en la jurisdicción de Corrientes; sin perjuicio de ello, reconoce que pueden haber efectuado ventas de vehículos a clientes domiciliados en Corrientes (situación que PCA desconoce al momento de realizar su venta al concesionario y emitir la facturación), por sobre las cuales seguramente debieron tributar el ISIB en Corrientes, situación que la terminal automotriz desconoce.

Cumpliendo con lo dispuesto en el Convenio Multilateral (CM) y en la RG 14/2017 PCA asigna los ingresos por ventas al domicilio de entrega de los bienes que es el domicilio en donde se encuentra situado el concesionario oficial (cliente de la sociedad) que es el adquirente para su comercialización al destinatario final.

Por las operaciones posteriores que realizan tales concesionarios PCA no participa y además desconoce.

1. PCA se agravia porque la DGR de Corrientes:

- a) Procede al ajuste a pesar de que en el acto administrativo determinativo reconoce la existencia de un único concesionario domiciliado en la jurisdicción de Corrientes, el cual es D'Azur SA.
- b) Utiliza como sustento de su pretensión la zona geográfica en donde los concesionarios pueden operar, situación que se aparta del criterio de domicilio de entrega de los bienes al adquirente y que PCA desconoce al momento de concertar su venta y emitir la factura (momento en el cual se configura el hecho imponible del ISIB).
- c) En el acto determinativo que realiza a PCA atribuye a Corrientes las ventas que la terminal automotriz realizó a los tres concesionarios oficiales que se encuentran domiciliados fuera de la provincia de Corrientes y que carecen de sucursal y/o asentamiento en dicha provincia, a saber: Vitacar SA y Seewald Automóviles, domiciliados ambos en Posadas-Misiones y Rouge Automóviles SA con domicilio en Resistencia-Chaco.

d) Toma como fundamento de tal ajuste la modalidad de ventas "open point" que implica que cualquier concesionario del país podría comercializar sus productos en la jurisdicción de Corrientes, situación que en los casos en que ocurra PCA SA desconoce y, en tal caso, quien realizó la venta tributaría por ella en Corrientes.

e) No especifica con claridad de qué manera modificó los coeficientes unificados de los períodos fiscales 2011 a 2015 utilizados para determinar el ISIB de los períodos fiscales 2012 a 2016.

2. Argumentos de la DGR de Corrientes:

Expone que la controversia radica en la dispar interpretación que ambas partes realizan respecto de la referencia al "domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios" que hace la última parte del inciso b) del artículo 2 del CM.

Si bien ambas posturas coinciden en que debe priorizarse a la jurisdicción del destino final del bien, no coinciden en el significado de este concepto, sostiene que PCA conoce la jurisdicción del último adquirente.

En el proceso de determinación de oficio el ajuste no se motivó en el cotejo de dos hechos económicos configurados en distintos momentos y atribuibles a sujetos pasivos diferentes de la obligación tributaria, sino que consideró las compras realizadas por los concesionarios indicados cuyo destino final fue la Provincia de Corrientes, operación que corresponde a un mismo hecho económico, el cual es la venta de vehículos 0 Km efectuada por la accionante a los concesionarios oficiales indicados, y que, tal como ella lo afirma, genera su obligación de tributar el ISIB en el momento de facturación y entrega de los vehículos a dichos concesionarios.

Para ello requirió a las firmas D'Azur SA, La Concorde SA, Seewald Automóviles SA, Vitacar SA, Rouge Automóviles SA, un detalle de las operaciones de compras realizadas a la fiscalizada durante el periodo 01/2021 a 10/2016, correspondientes a productos de las marcas Peugeot y Citroën, y que luego hayan tenido como destino final su comercialización en la Provincia de Corrientes.

Que resalta que PCA se asegura, a través de las cláusulas contractuales, el conocimiento y vigilancia del desempeño del negocio de sus concesionarios como así también información de su clientela mediante la exigencia de cumplimiento de un régimen de información estricto que a su criterio le permite conocer el adquirente del bien.

Admite la Provincia de Corrientes que es posible que, en el momento de emitir la factura y realizar la entrega, no sepa exactamente a qué parte de la zona de cobertura del concesionario se destinará determinado bien, pero posee claridad meridiana respecto a que los productos vendidos son para abastecer el mercado total de la zona en cuestión, situación que evidencia la existencia de sobrados elementos objetivos que permiten conocer la proveniencia de los ingresos, como así también proporcionar su asignación, a todas las jurisdicciones que intervienen en su generación.

3. Resolución de la CA:

La CA considera que, en el caso concreto, lo importante para determinar el lugar de atribución de los ingresos generados por las operaciones bajo análisis es el lugar de destino final de las mercaderías que sea posible conocer, situación que, dadas las características de las relaciones comerciales que unen a las partes, es factible, para lo cual se debe tener en consideración las operaciones entre la vendedora (PCA) y la compradora (concesionario).

El hecho de que algunos vehículos hayan tenido destino en la Provincia de Corrientes, dado que determinadas operaciones de venta han sido con clientes de la concesionaria domiciliados en dicha jurisdicción, no necesariamente permite afirmar que es en esa jurisdicción el destino final al que se ha hecho referencia.

Además, considera la CA que la [RG 14/2017](#) interpretó qué debe entenderse por "domicilio del adquirente", a que hace referencia el inciso b) del artículo 2 del Convenio Multilateral, cuando se trata de operaciones enunciadas en el último párrafo del artículo 1 del mismo, estableciendo: "...Venta de bienes: Los ingresos por venta de bienes, independientemente de su periodicidad, serán atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquél.

Cuando no fuera posible establecer el destino final del bien, tal cual se define en el párrafo anterior, se atenderá al orden de prelación que se indica a continuación:

- 1. Domicilio de la sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente del adquirente, de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra;*
- 2. Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente;*
- 3. Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes;*
- 4. Domicilio de la sede administrativa del adquirente.*

En todos los casos, se considerarán los antecedentes documentales que acrediten la operatoria comercial realizada en los períodos involucrados, en la medida que no se opongan a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se verifiquen".

En base a ello la CA consideró que la atribución de ingresos debe efectuarse a la jurisdicción donde exista un domicilio del adquirente, en el cual tengan destino final los bienes, donde serán comercializados; o, si ello no fuera posible, en alguno de los domicilios enunciados en el orden establecido; es decir que para la atribución de esos ingresos el adquirente, necesariamente, debe tener un domicilio en la jurisdicción en el que pueda ser posible el destino de los mismos (donde serán utilizados, transformados o comercializados).

En el caso, los concesionarios (Seewald Automóviles SA, Vitacar SA y Rouge Automóviles SA) de la accionante no poseen en la Provincia de Corrientes una sucursal o un domicilio en el cual fuere factible el destino final de los bienes adquiridos a PCA, en consecuencia y conforme lo expuesto, la atribución de ingresos al destino final no es a la jurisdicción donde tiene domicilio el adquirente de los vehículos que vende el concesionario (como pretende el Fisco), a pesar de que las ventas se hayan efectuado en la zona de cobertura autorizada, sino que el destino final conocido es el domicilio del adquirente en las operaciones en conflicto, es decir, aquellas realizadas entre PCA y su cliente, en este caso, es el domicilio del concesionario al que fueran remitidos los vehículos.

Señala la CA que no es motivo de discusión que dichos concesionarios-adquirentes (Seewald Automóviles SA, Vitacar SA y Rouge Automóviles SA) no tienen ningún domicilio en la Provincia de Corrientes, lo cual significa que lo conocido por el vendedor es el destino de los bienes en aquel domicilio en el cual se receptan, sin perjuicio de que los concesionarios, posteriormente, comercialicen los mismos en una jurisdicción extraña en la que dicha entrega se haya producido, sin estar radicados en la misma.

Agrega que las ventas realizadas a clientes domiciliados en la Provincia de Corrientes por parte del concesionario son ajenas a aquellas efectuadas entre PCA y su concesionario, y la atribución de los ingresos generados por estas es materia ajena al presente caso concreto.

Con los argumentos expuestos hace lugar a la acción interpuesta por PCA contra la resolución (DGR) 345/2020, dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Corrientes.

V - NUESTRA OPINIÓN

Coincidimos plenamente con lo resuelto por la CA porque entendemos que a las partes -fiscos y contribuyentes- se les debe garantizar "seguridad jurídica" para que la aplicación del régimen previsto en el CM goce de permanencia en el tiempo y no esté sujeto a los cambios intempestivos que puedan surgir de nuevos criterios interpretativos proveniente de cualquier de las 24 jurisdicciones en las que el mismo resulta aplicable.

Son conocidas las discordancias interpretativas con el fisco nacional -AFIP- que en los casos del ISIB se potencian al multiplicarse por 24 posibilidades, lo cual hace que el CM se torne en una norma de vital importancia para las empresas que no pueden verse sometidas a contingencias constantes.

La Provincia de Corrientes a través de sus representantes tuvo oportunidad de plantear su discordancia con la [RG 14/2017](#) oportunamente aprobada y puesta en vigencia en el seno de la CA, por lo tanto si hoy pretende aplicar una interpretación distinta del concepto "destino final del bien" el camino jurídico correcto es plantear su discordancia o su necesidad de reinterpretación en el seno del organismo que ella misma conforma y en el cual ella misma participa en la creación de las normas que se transforman en obligatorias para las partes.

Por su parte los contribuyentes en el plazo de ley podrán apelar la aplicación de las normas creadas por la CA. Una vez que las mismas quedan firmes las partes se ven sometidas a ella, es por ello que destacamos este cambio de criterio de la CA respecto de las resoluciones de "casos concretos" detallados a lo largo de este artículo.

Esperemos que la CP respete lo dispuesto por la RG 14/2017 respecto de qué se entiende por "destino final del bien" y no aporte más confusión respecto de la aplicación de la norma.

Reconocemos las facultades de los organismos de recaudación provinciales en cuanto a insistir en la búsqueda de la verdad material objetiva de los hechos, y que tal vez en su análisis deba considerarse que en los casos de entrega de bienes en centros de distribución se admita la realidad de que los mismos se van a consumir en otras jurisdicciones provinciales distintas a las de la entrega.

Que además ignorar tal situación conlleva admitir cierta injusticia en la distribución de los ingresos cuando se admite que el verdadero destino final del bien no es el lugar de entrega.

Para el reconocimiento de estas situaciones especiales debe plantearse previamente la modificación de la RG 14/2017, escribir las excepciones que se consideren conveniente al criterio de "destino final del bien" y una vez vigente la reforma y para las operaciones que se realicen en los periodos fiscales siguientes vigilar su aplicación.

De no ser así las apetencias fiscales seguirán primando sobre las normas escritas, y para justificar nuestra disidencia con estos hechos, de manera ejemplificativa, recurrimos a una remanida frase de nuestro distinguido colega Dr. Kaplan cuando se refiere a la aplicación de la "pirámide jurídica invertida".

Notas:

(1) [R. \(CA\) 5/2023](#), "Peugeot Citroën Argentina SA c/Provincia de Corrientes"

(2) [R. \(CA\) 65/2013](#), "General Motors Argentina Sa c/Provincia de Corrientes"