



UNIVERSIDAD DE BELGRANO

Las tesis de Belgrano

Escuela de Posgrado en Derecho
Especialización en Derecho Tributario

Asignación de Ingresos Brutos por venta de
mercaderías a la luz del Convenio Multilateral

N° 841

Leandro Hernán Caja

Departamento de Investigaciones
Fecha defensa de tesina: 28 de julio de 2015

Universidad de Belgrano
Zabala 1837 (C1426DQ6)
Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Argentina
Tel.: 011-4788-5400 int. 2533
e-mail: invest@ub.edu.ar
url: <http://www.ub.edu.ar/investigaciones>

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	5
1.- El impuesto sobre los Ingresos Brutos	6
1.1. Contextualización del Impuesto.....	6
1.2. Características	7
2.- Convenio Multilateral	7
2.1. Nociones Preliminares.....	7
2.2. Aplicación del Convenio Multilateral: Posturas doctrinarias. Consideraciones del tema	8
Posturas Doctrinarias	8
Consideraciones	9
2.3. Régimen General de Distribución de Ingresos Brutos	10
2.4. Organismos de Aplicación del Convenio	10
2.5. Ingresos y Gastos computables	12
2.6. Protocolo Adicional al Convenio Multilateral	13
3.- Criterios Asignación de Ingresos Brutos: (i) En función del lugar de entrega de la mercadería, (ii) En Función del Lugar de Concertación y (iii) en función al lugar de efectiva utilización del bien o servicio.	15
3.1. Asignación de coeficiente en función al lugar de entrega de la mercadería	15
3.2. Asignación del Coeficiente en función al lugar de concertación	17
3.3. Asignación de Ingresos conforme a la Pauta de Utilización Económica del Bien o del Servicio	18
4.- Principio de la Realidad Económica	21
5.- Recientes Resoluciones de la Comisión Arbitral respecto a la asignación de los ingresos brutos	22
CONCLUSIÓN	23

INTRODUCCIÓN

De manera Preliminar cabe advertir que el sustento territorial del impuesto sobre los ingresos brutos y su distribución entre las diversas jurisdicciones en las que se ejerce la actividad gravada – venta de mercadería en el caso que nos ocupa – es materia de controversia, que da lugar a diversas interpretaciones al momento de asignar los ingresos a cada jurisdicción.

La coexistencia de criterios disímiles que responden a los intereses de las distintas jurisdicciones frente a la asignación de los ingresos, nos lleva a buscar una armonía legal que sin duda la obtenemos a la luz del Convenio Multilateral –en adelante CM o convenio–, que establece el mecanismo de distribución de ingresos brutos frente a actividades que son ejercidas por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas.

Es también por las propias pautas genéricas del Convenio, que se dieron diversas interpretaciones que intentaron modificar el verdadero sentido que se tuvo a la hora de redactarse su articulado, que lleva a no tener criterios certeros al momento de asignación de ingresos, y que dio origen al análisis del presente trabajo.

El CM tiene como propósito, la asignación de la porción correspondiente de los ingresos brutos entre aquellas jurisdicciones en las que se realiza la actividad. Asimismo conforme lo establece el artículo segundo inciso b) – régimen general de asignación de ingresos brutos- del CM, los ingresos (...) “se distribuirán en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción”.

Por otra parte, el mismo inciso prevé que en el caso de las operaciones entre ausentes, “los ingresos deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios”.

Asimismo, el propio CM, instituye en el artículo 27 que (...) “en la atribución de los gastos e ingresos a que se refiere el presente Convenio se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen”. (el destacado me pertenece).

La disyuntiva que nos ocupa en el presente trabajo, tiene como fin, frente a las diversas interpretaciones vertidas por cada fisco provincial y de la Ciudad de Buenos Aires, y los contribuyentes, establecer como se computan en cada jurisdicción los ingresos brutos por venta de mercadería a la luz del Convenio Multilateral.

1.- El impuesto sobre los Ingresos Brutos

1.1. Contextualización del Impuesto

La Nación Argentina adopta, conforme lo establece nuestra Constitución Nacional en su artículo 1º, la forma representativa republicana federal para su gobierno, reconociendo tres planos : (i) el Nacional, (ii) el Provincial y; (iii) el Municipal. Así, tanto al Estado Nacional como al Provincial - debiendo las provincias asegurar la autonomía de los municipios¹- la CN, les asigna , de poder tributario acorde al esquema que emana de los artículos 4º, 5º 75 incisos , 1º, 2º y , 121, 123, y 126².

De esta forma las provincias en materia de impuestos y conforme a la normativa vigente mencionada *ut supra* y el régimen de coparticipación con rango constitucional– 75 inc 2º- , tienen la facultad de Imponer, contribuciones indirectas) concurrentemente con la Nación y de Imponer contribuciones directa (), de forma originaria y exclusiva, salvo la excepción , mediante la cual nuestra Constitución otorga esta facultad a la Nación - por tiempo determinado - cuando la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exija.

¹ Como es sabido, la autonomía municipal implica, que los municipios puedan dictar sus propias leyes, darse sus instituciones y gobernarse por medio de ellas, sin que otro órgano pueda ejercer sobre éstos ninguna autoridad que modifique dicha facultad. Pero no debe confundirse autonomía con independencia, es decir que estos municipios son integrantes de un sistema federal de gobierno donde coexisten tres entes estatales que si bien poseen potestades diferentes deben armonizarse.

Con lo cual, si bien los municipios cuentan con poder tributario conforme lo dispuso la propia CSJN, en sentencia del 18 de abril de 1997, en la causa “*Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Chascomús s/ acción meramente declarativa*” –como ser la facultad de crear y percibir tasas por servicios divisibles efectivamente prestados por higiene, seguridad, salubridad, publicidad y propaganda- este poder encuentra limitaciones en la propia constitución y que deben analizarse en cada caso en concreto.

Así vemos como en la causa “*Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Gral. Pico*” con sentencia del 27 de febrero de 1997, el poder tributario local encuentra limitaciones, pues el Máximo tribunal sostuvo que los municipios se encuentran imposibilitados de ejercer sus facultades tributarias gravando la ocupación del espacio público aéreo a las empresas de telecomunicaciones.

² Art. 4: El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

Art. 5: Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.

Art. 75: Corresponde al Congreso: *inc. 1º. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación. Inc. 2º. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automatización en la remisión de los fondos.*

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias.

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.

Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determina la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.

Inc. 5. Disponer del uso y de la enajenación de las tierras de propiedad nacional.

Art. 121. *Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.*

Art. 123. *Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5º asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.*

Art. 126 *Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior; ni establecer aduanas provinciales; ni acuñar moneda; ni establecer bancos con facultad de emitir billetes, sin autorización del Congreso Federal; ni dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después que el Congreso los haya sancionado; ni dictar especialmente leyes sobre ciudadanía y naturalización, bancarrotas, falsificación de moneda o documentos del Estado; ni establecer derechos de tonelaje; ni armar buques de guerra o levantar ejércitos, salvo el caso de invasión exterior o de un peligro tan inminente que no admita dilación dando luego cuenta al Gobierno federal; ni nombrar o recibir agentes extranjeros.*

En este ámbito normativo, debemos situar al impuesto sobre los ingresos brutos, como un impuesto provincial, que constituye una de las mayores fuentes de ingresos de las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires –CABA–, lo cual, es precisamente el detonante de controversias que se generan entre los Estados Provinciales en la disputa por su recaudación, desembocando en contiendas legales en miras a percibirlo.

1.2. Características

Es un impuesto: (i) indirecto, conforme grava la manifestación mediata de capacidad contributiva, pues se tiene en cuenta el ejercicio habitual a título oneroso de una actividad que genere un ingreso bruto, como indicio, independientemente de si se ha producido ganancia real. Así como bien lo sostiene la Dra. Catalina García Vizcaino³, el ingreso bruto puede ser gravado aun cuando se haya verificado una pérdida; (ii) es real, en tanto incurre sobre manifestaciones objetivas de riqueza, pues no tiene en cuenta las condiciones subjetivas del contribuyente ni su situación económica global; (iii) es plurifásico, es decir, que grava el ingreso bruto sin deducir del impuesto ya pagado en la anterior etapa, incidiendo de esta forma sobre todas las etapas del ciclo económico del bien o servicio; (iv) periódico -de ejercicio-, ya que la verificación del hecho imponible es anual sin perjuicio del carácter mensual que reviste el pago de los anticipos⁴ que se tributan conforme a la base obtenida en el periodo en curso y no teniendo en cuenta la actividad efectivamente ejercida en el año anterior; (v) proporcional, en tanto, la alícuota se mantiene invariable frente al monto imponible. Enrique Bulit Goñi⁵ sostiene que si bien es proporcionalmente igual a medida que aumentan los ingresos gravados al no tener en cuenta la capacidad contributiva global del sujeto, sino sólo considerar sus manifestaciones indirectas y al mantenerse constante la alícuota es de efecto regresivo, en tanto a mayor ingreso disminuye la incidencia efectiva de esa alícuota; (vi) es territorial, debido a que se circunscribe a aquellos ingresos brutos adquiridos en la jurisdicción de donde provengan. Con el fin de proteger que cada jurisdicción obtenga el gravamen conforme a la actividad que efectivamente se realiza dentro de sus límites, cuando los contribuyentes obtienen ingresos que provienen de un proceso único y económicamente inseparable de carácter interjurisdiccional, para la liquidación de este tributo se aplica el mecanismo establecido en el CM⁶, que permite la distribución de la base imponible entre aquellas jurisdicciones en las que se realiza la actividad y evita la superposición impositiva.

2.- Convenio Multilateral

2.1 Nociones Preliminares

La Provincia de Buenos Aires sanciona su Código Fiscal en 1948, oportunidad en la que en el título segundo del libro segundo, establece el impuesto a las actividades lucrativas, precedente directo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – en adelante IIBB-. El impuesto a las actividades lucrativas fue delineado por Dino Jarach, quien en su obra expuso: “ se creó, entonces, un solo impuesto con un solo hecho imponible, que era el ejercicio de una actividad lucrativa, y con una base imponible definida en forma unitaria: ingresos brutos obtenidos como precio de la mercadería vendida, o como remuneración de los servicios prestados, definición que es única, a pesar de la diferente especie en la que se aplica en cada caso concreto”⁷, el cual venía a sustituir el impuesto a la industria y al comercio y a las patentes.

Por su parte mediante la ley 13.487 del 30 de septiembre de 1948- que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 1949, el Congreso de la Nación sancionó, conforme a la facultad otorgada por el hoy artículo

³ García Vizcaino, Catalina, “Derecho Tributario”, Editorial AbeledoPerrot, tomo III, 2012, p. 472.

⁴ En este sentido, cabe mencionar que mediante dictamen de fecha 5 de junio de 2014, en la causa “*Fisco de la provincia de Buenos Aires c/Petrolera Mar del Plata S.A. y otros s/ apremio provincial*”, más allá que la Excm. Corte Suprema de Justicia de la Nación, posteriormente, resolvió con fecha 27 de noviembre de 2014, declarar inadmisibles las quejas, invocando el art. 280 del CPCCN, la procuradora fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación Laura Monti, se pronunció al respecto y en este sentido manifestó expresamente que “*el impuesto sobre los ingresos brutos es un tributo anual*”.

⁵ Bulit Goñi, Enrique G., “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, segunda edición, Depalma, Buenos Aires, 199, página 55 y siguientes.

⁶ Naveira de Casanova, Gustavo J.; Nieto, Marcelo; Revilla, Pablo J.M.; Schafrik de Nuñez, Fabiana H.; Vazquez, Marisa N., “Régimen Tributario Argentino”; 2011, p. 518.

⁷ Jarach, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”, t.II, cap. XVII, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1958, páginas 355 y siguiente y páginas 362 y siguientes.

75 inciso 30⁸– antes 67 inciso 27- el impuesto a las actividades lucrativas, e incorporó el gravamen en el ordenamiento de los territorios nacionales.

La existencia del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y la ley 13.487, generó diversidad de criterios a la hora de aplicar el impuesto, por un lado la municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, excluía de su criterio de imposición a los ingresos obtenidos en su jurisdicción si no tenían un establecimiento pertinente en ese territorio, y la Provincia de Buenos Aires no tenía en cuenta este criterio, situación que condujo a un conflicto de múltiple imposición para aquellos contribuyentes que desarrollaban su actividad en más de una jurisdicción.

Ante este problema, surgieron como solución los convenios, que, como sostiene Héctor Belisario Villegas⁹ “ (...) *están destinados a delimitar el alcance del poder tributario de las partes intervinientes en el caso de que una actividad sea ejercida en más de una jurisdicción*”. El primer convenio fue bilateral – entre la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, celebrado el 1° de agosto de 1953, - y luego sustituido por el convenio multilateral, por la incorporación de provincias al año siguiente y nuevamente remplazado el 14 de abril de 1960, en el que se tuvieron en cuenta los ingresos obtenidos, y no solamente los gastos como era hasta ese momento, por el contribuyente al momento de distribuir la base imponible. El 23 de octubre de 1964 se celebró un nuevo acuerdo interjurisdiccional que introdujo a la comisión plenaria como autoridad de aplicación.

Actualmente rige el CM suscrito el 18 de agosto de 1977, suscrito por todas las provincias y la Ciudad de Buenos Aires. El CM, conforme lo establece su artículo primero, se aplica a aquellos contribuyentes que realizan actividades gravadas en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas ya sea que las actividades las ejerza los contribuyentes por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia.

2.2. Aplicación del Convenio Multilateral: Posturas doctrinarias. Consideraciones del tema.

Posturas Doctrinarias

Existe una dicotomía histórica frente a cómo deben distribuir los contribuyentes la base imponible entre las distintas jurisdicciones en que tengan sustento territorial y ejerzan actividades claramente diferenciadas.

Es decir que cuando esa actividad es desarrollada por el contribuyente de forma exclusiva en una sola jurisdicción provincial y a la vez, no proviene de un proceso económicamente inseparable.

Estas opiniones encontradas se vieron reflejadas en dos corrientes doctrinarias interpretativas utilizadas por las diversas jurisdicciones provinciales:

1. Criterio de Convenio Sujeto: postura que se centra en el propio contribuyente como unidad económica, parte de la idea de que todos los ingresos del contribuyente financian los gastos efectuados para obtener esos ingresos.

Se considera al contribuyente como un centro de imputación¹⁰, por lo que se debe tributar bajo el régimen del CM, más allá que los ingresos sean obtenidos en una única jurisdicción.

Este criterio fue receptado por los organismos de aplicación del CM mediante sus resoluciones para esos casos concretos. En la causa “*Iriarte y Cía. SCS*”, la comisión plenaria, (Resolución C.P. N° 2/85)

⁸ Art. 75 inc 30. Corresponde al Congreso: “Ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la capital de la Nación y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines”.

⁹ Villegas, Hector Belisario, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, novena edición actualizada y ampliada- segunda reimpresión, ed. Astrea, Buenos Aires, 2009, página 897.

¹⁰ Althabe, Mario “Convenio-sujeto, convenio actividad; ¿el fin de la polémica?”, Derecho Fiscal, Tomo XL, p. 401-403.

siguiendo lo que había resuelto la Comisión Arbitral en la causa “*Canale Angelaccio y Cía., Resolución C.A. N° 1/1979*”, concluyó “*que todos los ingresos de un contribuyente comprendido en el Convenio Multilateral quedan sujetos a sus normas, aunque algunas de las actividades que les dan origen se desarrollen exclusivamente en una sola de las jurisdicciones adheridas al Convenio*”.

2. **Criterio de Convenio Actividad:** postura en la que prima la tarea que desarrolla el contribuyente¹¹, en virtud de la cual se grava con el IIBB el ejercicio de una actividad habitual onerosa objeto de un proceso único e indivisible entre dos o más provincias .

De modo que, si dicha actividad no cumple con la condición de un proceso único e indivisible entre dos o más jurisdicciones, no se hallaría sujeta al CM, pues la actividad, en este caso, se desarrolla íntegramente en una sola jurisdicción y no es interjurisdiccional, por lo que correspondería atribuir íntegramente el impuesto sobre ingresos brutos a esa sola jurisdicción.

Consideraciones

Esta dicotomía lejos de armonizarse sigue trayendo disidencias a la hora de atribuir los ingresos brutos entre las jurisdicciones, como consecuencia de la falta de una resolución general – y no en el caso concreto- por parte de los organismos del convenio multilateral de carácter obligatoria para todas las jurisdicciones que claramente fije pautas precisas que permitan determinar qué criterio aplicar cuando se desarrollan más de una actividad inescindible interjurisdiccionalmente y que criterio adoptar cuando el contribuyente además de esas actividades realiza otras estrictamente locales, independientes y económicamente separables de las interjurisdiccionales.

Prueba de esta carencia mencionada ut supra, se refleja en la causa “*Compañía de Tierras del Sud Argentino S.A. c/Ciudad de Buenos Aires*” resuelta mediante la Resolución 5/2013 por la Comisión Arbitral el 21 de febrero del 2013 , donde si bien finalmente la C.A. le dio la razón al criterio de atribución aplicado por el contribuyente, el Fisco de la Ciudad de Buenos Aires al considerar que una de las dos actividades principales que llevaba adelante el contribuyentes se desarrollaba íntegramente en la CABA, estableció que los ingresos brutos debían ser liquidados al margen del Convenio Multilateral como contribuyente local de esa jurisdicción –conforme al criterio de Convenio Actividad– para así entender consideró que “(...) **Que en los casos en los cuales la actividad se desarrolle íntegramente en una jurisdicción y no provenga de un proceso único e inseparable, no resulta de aplicación el artículo 1º del Convenio Multilateral. Que a la fecha, los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral no han emitido una resolución general interpretativa respecto de aquellas actividades que son desarrolladas íntegramente en una jurisdicción, sino que todos los antecedentes existentes están relacionados con casos concretos en los cuales han debido expedirse. Que al no existir una norma de tipo general, hay que estarse a las pruebas aportadas en el caso concreto y proceder al análisis de las mismas, a fin de determinar la realidad de los hechos y la forma en la cual debe efectuarse la atribución del tributo. Cita el precedente de “Antonio Tablas y otros” donde la Comisión Arbitral concluyó que “...en cuanto a la asignación de los ingresos, las disposiciones del artículo 27 del Convenio –principio de la realidad económica– confieren sustento, en este caso especial, al criterio que los provenientes de la locación de inmuebles deban imputarse al lugar geográfico de desarrollo de la actividad, por hallarse allí ubicado el bien generador de los ingresos -el inmueble arrendado-”¹² (el destacado es propio).**

Por su parte el contribuyente apegado al criterio de Convenio Sujeto sostuvo que su asignación de ingresos de distribuir los ingresos imponibles originados en su actividad, surgían de un tratamiento único e integral a todas las actividades que realiza un mismo contribuyente. Para así entender expresó que “**éste constituye un centro de imputación, con unidad patrimonial, de dirección empresarial, circunstancia que permite, a los efectos de la liquidación del gravamen, unificar todo el proceso económico a él atribuible**”¹³ (el destacado me pertenece).

¹¹ Naveira de Casanova, Gustavo J.; Nieto, Marcelo; Revilla, Pablo J. M.; Schafrik de Nuñez, Fabiana H.; Vazquez, Marisa N., “Régimen Tributario Argentino”; 2011, p. 545.

¹² “*Compañía de Tierras del Sud Argentino S.A. c/Ciudad de Buenos Aires*”, RESOLUCIÓN N° 5/2013 (C.A.) del 21.02.2013.

¹³ “*Compañía de Tierras del Sud Argentino S.A. c/Ciudad de Buenos Aires*”, RESOLUCIÓN N° 5/2013 (C.A.) del 21.02.2013.

Por todo lo expuesto, es que consideramos que frente a una actividad específica desarrollada únicamente en una jurisdicción diferenciada de otras actividades que el mismo contribuyente realiza en otras jurisdicciones, donde claramente se pueda separar y asignar específicamente a esa jurisdicción los ingresos provenientes de la actividad, corresponde sin duda alguna atribuir a ella íntegramente el IIBB, pues refleja sin lugar a dudas la realidad económica, criterio al que nos apegamos.

Somos conscientes que el criterio del convenio actividad en la práctica trae aparejado inconvenientes toda vez que no se puede dejar de considerar que si bien esa actividad separable se realiza en una sola jurisdicción de la cual proviene el ingreso, para su desarrollo se debieron efectuar gastos, y entonces nos debemos preguntar si a la vez estos están claramente diferenciados también y se puede hacer un prorrateo de los correspondientes a esa jurisdicción o si por el contrario no pueden escindirse de todos los gastos que realiza el contribuyente en sus diferentes actividades.

Consideramos que, de poder asignarse específicamente los ingresos provenientes de una actividad desarrollada en una sola jurisdicción y los gastos efectuados en esa actividad, el criterio del Convenio actividad es el que debe regir, y en consecuencia establecer un coeficiente por cada actividad escindible y diferente, lo que reflejaría una distribución de la base imponible más acorde con la realidad económica de la actividad desarrollada por el contribuyente.

Entonces, cuando se desarrolle una actividad inescindible e independiente que sean económicamente inseparables somos de la idea que debe aplicarse el convenio sujeto, y para el caso del contribuyente que además de esa actividad desarrolla otra independiente y económicamente separable se debe acudir al criterio de convenio actividad, pues están claramente diferenciadas.

2.3. Régimen General de Distribución de Ingresos Brutos

El artículo segundo del CM, establece el régimen general de distribución de la base imponible correspondiente a cada jurisdicción donde los contribuyentes realicen su actividad.

Así, el artículo 2º expresa que: *“Salvo lo previsto para casos especiales, los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades objeto del presente Convenio, se distribuirán entre todas las jurisdicciones en la siguiente forma: a) El cincuenta por ciento (50%) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción. b) El cincuenta por ciento (50%) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencia u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia. 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”*. (el destacado me pertenece).

De acuerdo con este criterio podemos observar que tanto los ingresos y gastos que se deben distribuir, deben ser los que se encuentren directamente vinculados a las actividades incluidas dentro del régimen general y cuya distribución debe tener en cuenta para el cálculo los hechos generadores del impuesto ocurridos en el periodo fiscal previo al que transcurre.

Por último, podemos apreciar el carácter residual de la norma, lo cual implica que el régimen general, corresponde aplicar en aquellas actividades interjurisdiccionales desarrolladas por el contribuyente que no cuenten con norma específica que regule la distribución de los ingresos brutos.

2.4. Organismos de Aplicación del Convenio

La aplicación e interpretación del CM esta cargo de una Comisión Plenaria y de una Comisión Arbitral (conf. Art. 15º del CM)¹⁴.

¹⁴ Art.:15º: “La aplicación del presente Convenio estará a cargo de una Comisión Plenaria y de una Comisión Arbitral”.

- Comisión Arbitral (C.A.): Está integrada por un presidente, un vicepresidente, siete vocales titulares y siete vocales suplentes y tendrá su asiento en la Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación.

El presidente, el vicepresidente y los vocales deben ser especialistas en materia impositiva.

Las jurisdicciones no adheridas no podrán integrar la Comisión Arbitral.

El presidente de la Comisión Arbitral (conf. Art. 19 del CM) será nombrado por la Comisión Plenaria de una terna que al efecto se solicitará a la Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación. El vicepresidente se elegirá en una elección posterior entre los dos miembros propuestos restante. Los vocales representarán a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, a la Provincia de Buenos Aires y a cada una de las cinco zonas que se indican a continuación, integradas por las jurisdicciones que se especifican: Zona Noreste: Corrientes, Chacho, Misiones y Formosa; Zona Noroeste: Salta, Jujuy, Tucumán, Santiago del Estero y Catamarca; Zona Centro: Córdoba, La Pampa, Santa Fe, Entre Ríos; Zona Cuyo: San Luis, La Rioja, Mendoza y San Juan; Zona Sur: Chubut, Neuquén, Río Negro, Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.

Los vocales que representan a las zonas mencionadas en el párrafo anterior duran en sus funciones dos años.

Los gastos de la Comisión son solventados por las jurisdicciones adheridas, y es en proporción a las recaudaciones obtenidas en el penúltimo ejercicio en concepto del impuesto al que se refiere este Convenio.

Las funciones de la Comisión Arbitral son: *“a) Dictar de oficio o a instancia de los fiscos adheridos normas generales interpretativas de las cláusulas del presente Convenio, que serán obligatorias para las jurisdicciones adheridas; b) Resolver las cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos. Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto; c) Resolver las cuestiones que se planteen con motivo de la aplicación de las normas de procedimiento que rijan la actuación ante el organismo; d) Ejercer iguales funciones a las indicadas en los incisos anteriores con respecto a cuestiones que originen o se hayan originado y estuvieran pendientes de resolución con motivo de la aplicación de los convenios precedentes; e) Proyectar y ejecutar su presupuesto; f) Proyectar su reglamento interno y normas procesales; g) Organizar y dirigir todas las tareas administrativas y técnicas del Organismo; h) Convocar a la Comisión Plenaria en los siguientes casos”¹⁵.*

- Comisión Plenaria (C.P.): Está constituida por dos representantes por cada jurisdicción adherida –un titular y un suplente- que deberán ser especialistas en materia impositiva.

Se elige de entre sus miembros en cada sesión un presidente. Este organismo funciona con la presencia de la mitad más uno de sus miembros.

Las decisiones se toman por mayoría de votos de los miembros presentes, en caso de empate, decide el Presidente.

La Comisión Plenaria deberá realizar por lo menos dos reuniones por año.

Este organismo es la encargada de *“a) Aprobar su reglamento interno y el de la Comisión Arbitral; b) Establecer las normas procesales que deberán regir las actuaciones ante ella y la Comisión Arbitral; c) Sancionar el presupuesto de gastos de la Comisión Arbitral y controlar su ejecución; d) Nombrar el presidente y vicepresidente de la Comisión Arbitral de una terna que al efecto se solicitará a la Secretaría de Hacienda de la Nación; e) Resolver con carácter definitivo los recursos de apelación a que se refiere el artículo 25, dentro de los noventa días (90) de interpuesto; f) Considerar los informes de la Comisión Arbitral; g) Proponer “ad referendum” de todas las jurisdicciones adheridas y con el voto de la mitad más una de ellas, modificaciones al presente Convenio sobre temas incluidos expresamente en el Orden del Día de la respectiva convocatoria. La Comisión Arbitral acompañará a la convocatoria todos los antecedentes que hagan a la misma”¹⁶.*

¹⁵ Conforme lo establece el Art. 23° del Convenio Multilateral.

¹⁶ Conforme lo establece el Art. 17° del Convenio Multilateral.

En la sentencia del 14 de mayo de 2013, en la causa “*Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones*” (Expte. M. 921. XLII), si bien fue declarado por la CSJN formalmente improcedente el recurso extraordinario planteado. En los considerandos la CSJN, afirmó que toda resolución dictada por los organismos del CM, que establezcan el alcance de las cláusulas del CM, sean estas generales, interpretativas o dictadas en un caso en concreto no son susceptibles de revisión por ese Máximo Tribunal, pues el CM, forma parte del derecho público local (Conforme lo estableció la CSJN en “*Papel Misionero S.A.I.F.C.*” (2) Fallos 332:1007), teniendo al efecto como vía procesal, llevar la cuestión ante los tribunales provinciales competentes conforme a las normas procesales provinciales respectivas.

Expresamente se afirmó: “4°) *Que es jurisprudencia del Tribunal que la apelación del arte 14 de la ley 48 solo procede respecto de sentencias judiciales, es decir, provenientes de los órganos permanentes del Poder Judicial de la Nación y de las provincias. La excepción a este principio tiende a preservar el control constitucional que incumbe a la Corte Suprema, en los supuestos en que esos tribunales hayan sido sustituidos por órganos o funcionarios administrativos por disposición legal que, además, excluya toda otra forma de revisión judicial (cfr. Fallos: 292:620; 305: 1471 y -1699; sentencia del Tribunal recaída el 23 de abril de 1996 en los autos M.267.XXX “Makro S.A. si su recurso extraordinario-por denegación de recurso de apelación contra declaración de incompetencia de la comisión arbitral”)*, lo que no ocurre en el supuesto de autos. 5°) *Que, por lo demás, cabe recordar que el Convenio Multilateral forma parte del derecho público local (arg. doctrina de Fallos: 316:324 y 327; y sentencia del Tribunal en autos “Papel Misionero S.A.I.F.C.” Fallos: 332:1007), carácter que resulta extensivo, en principio, al resultado de la actividad desplegada por los organismos encargados de su aplicación -Comisión Arbitral y Comisión Plenaria- a través del dictado de resoluciones que establecen el alcance de las cláusulas del citado convenio, sean éstas generales interpretativas o dictadas con motivo de los casos concretos sometidos a su consideración (arts. 24 incs. a y b, 25 Y 17 ine. e del convenio citado). 6°) *Que, ello expuesto, cabe concluir que de mantener la pretensión de cobro del impuesto a los ingresos brutos determinado sobre la base de la ley 3563, no obstante lo resuelto por dichos organismos, el Fisco provincial deberá llevar la cuestión ante los tribunales provinciales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de la intervención ulterior de esta Corte en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso.*”*

De lo expuesto se puede vislumbrar sin más reparos que es inadmisibles llegar a la CSJN mediante la interposición de Recurso Extraordinario contra toda resolución de los organismos del CM, atendiendo a su naturaleza de derecho público local.

2.5. Ingresos y Gastos computables

Como bien se mencionó párrafos arriba, el CM establece que los IB deben atribuirse en proporción a los provenientes de cada jurisdicción, conforme al criterio de sustento territorial, es decir, que es indispensable para el cómputo del IB el ejercicio por parte del contribuyente de la actividad económica ejercida en una jurisdicción, donde además se haya realizado un gasto vinculado al proceso productivo para el desarrollo de la actividad gravada.

Es decir que para establecer el coeficiente unificado a tener en cuenta al momento de determinar el ISIB, estos IB se deben atribuir en proporción a los ingresos y gastos provenientes de cada jurisdicción conforme lo establece el criterio del sustento territorial.

Lo que hace al cálculo del coeficiente unificado¹⁷, se deben considerar los ingresos gravados y exentos, las quitas, las bonificaciones, netos de descuentos y las deducciones por incobrables, suprimiendo los IB no gravados, así como también se deben excluir los ingresos provenientes de las actividades con regímenes especiales (conf. Arts. 6° a 13° del CM) para los cuales la distribución de la base imponible viene definida por esos regímenes; están sometidas a regímenes especiales: (i) las actividades de la construcción incluidas las de demolición, excavación, perforación, etcétera, los contribuyentes que tengan

¹⁷ Es el resultado que se obtiene de promediar el coeficiente de ingresos y el de gastos por cada jurisdicción. En el Régimen general previsto por el CM, las actividades que desarrollan los contribuyentes se distribuyen el 50% en proporción a los ingresos provenientes de cada jurisdicción y el otro 50% en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción (art. 2 del CM), de esta forma se obtiene un coeficiente de ingresos y otro de gastos por cada una de las jurisdicciones, y del promedio de ambos coeficientes, resulta el coeficiente unificado perteneciente a cada jurisdicción.

su escritorio, oficina, administración o dirección en una jurisdicción y ejecuten obras en otras, (ii) entidades de seguros, de capitalización y ahorro, de créditos y de ahorro y préstamo no incluidas en el régimen del artículo siguiente, cuando la administración o sede central se encuentre en una jurisdicción y se contraten operaciones relativas a bienes o personas situadas o domiciliadas en otra u otras, (iii) contribuyentes comprendidos en el régimen de la ley de Entidades Financieras, (iv) empresas de transportes de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, (v) profesiones liberales ejercidas por personas que tengan su estudio, consultorio u oficina similar en una jurisdicción y desarrollen actividades profesionales en otras, (vi) rematadores, comisionistas u otros intermediarios, que tengan su oficina central en una jurisdicción y rematen o intervengan en la venta o negociación de bienes situados en otra, (vii) prestamistas hipotecarios o prendarios que no estén organizados en forma de empresa y que tengan su domicilio en una jurisdicción y la garantía se constituya sobre bienes inmuebles o muebles situados en otra, (viii) las industrias vitivinícolas y azucareras, así como en el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen-.

En lo que hace a la asignación de gastos computables, se hará teniendo en cuenta los gastos soportados por cada jurisdicción, es decir aquellos que tengan una relación directa con la actividad que se desarrolle (conf. Art. 3 inc a)- y 4° del CM).

Así conforme lo establece el art. 3° mencionado *ut supra*, *no son computables – aunque se tiene en cuenta para considerar la existencia de sustento territorial- “a) El costo de la materia prima adquirida a terceros destinados a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales. Se entenderá como materia prima, no solamente la materia prima principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado; b) El costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización; c) Los gastos de propaganda y publicidad; d) Los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etcétera); e) Los intereses; f) Los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial”.*

Entonces, el coeficiente de distribución de la base imponible entre las distintas jurisdicciones se obtiene, teniendo en cuenta los ingresos y egresos –gastos– de cada jurisdicción donde se desarrolla la actividad que encuadre en el régimen general.

2.6. Protocolo Adicional al Convenio Multilateral

Fue creado como mecanismo de compensación, cuando surjan diversas interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente sujeto al Convenio, y se determinen diferencias de gravamen por atribución en exceso o en defecto de base imponible, entre las jurisdicciones en las que el contribuyente desarrolla la actividad, esto conforme lo establece el artículo primero del protocolo.

En otras palabras, el Protocolo es un instrumento diseñado específicamente para evitar que el contribuyente se vea en la injusta situación de tener que pagar en una jurisdicción lo ya ingresado en otra. Es un mecanismo de compensación entre las distintas jurisdicciones.

En estos casos de deberá proceder de la siguiente manera:

(i) Una vez firme la determinación, dentro de los 15 días hábiles de ello, el fisco deberá poner en conocimiento de las restantes jurisdicciones involucradas el resultado obtenido en la determinación de oficio, enunciando las razones que dieron lugar a las diferencias establecidas.

(ii) Dentro de los 30 días hábiles de haber recibido la comunicación respectiva, por su parte, los fiscos a los que los notifican deberán contestar al fisco que llevó a cabo el procedimiento, declarando su conformidad o no a la determinación practicada. La falta de respuesta por parte de los fiscos notificados será considerada como consentimiento de los mismos a la determinación practicada.

(iii) Si existiera disconformidad por parte de las jurisdicciones notificadas, la disconforme deberá comunicar al fisco iniciador –dentro de los 30 días– que someterán el caso a decisión de la Comisión conforme lo establece el artículo 24, inciso b), del Convenio).

La presentación deberá hacerse dentro de los 15 días hábiles del vencimiento del plazo a que se refiere el citado punto (ii), elevándose en tal momento la expresión fundada de su disconformidad junto con todos los antecedentes del caso.

La Comisión Arbitral se abocará al análisis del fondo del asunto, debiendo pronunciarse en el término de los 60 días hábiles de haber sido recibida la presentación de disconformidad. Dicho plazo podrá ser prorrogado por resolución fundada.

(iv) Contra la decisión de la Comisión Arbitral podrá interponerse el recurso de apelación previsto en el artículo 17, inciso e), del Convenio.

(v) Una vez aceptada la determinación de los fiscos, ya sea en el caso del punto (ii) o habiéndose producido la decisión final de la Comisión Arbitral o de la Comisión Plenaria, según corresponda, las jurisdicciones acreedoras procederán a la liquidación del gravamen del contribuyente en función de las diferencias de base imponible establecidas.

A los efectos de la liquidación de la actualización que pudiera corresponder, se deberán tomar en cuenta los importes a favor del contribuyente que surjan por atribución de base imponible en exceso. Para ello, se determinará la incidencia porcentual de las diferencias observadas respecto del total de las mismas, a efectos de distribuir proporcionalmente las bases imponibles asignadas en exceso, entre los distintos fiscos acreedores.

(vi) Las jurisdicciones podrán aplicar multas, recargos y/o intereses por las diferencias de impuesto comprobadas, únicamente en los casos previstos en el punto (ii).

Asimismo el Protocolo Adicional establece que el contribuyente, dentro de los diez (10) días hábiles de notificado por el fisco acreedor, deberá repetir el impuesto en aquellas jurisdicciones en las que se procedió a la liquidación del mismo por asignación en exceso de base imponible.

En la práctica, ante los casos que fueron puestos a consideración de los organismos del Convenio Multilateral, generalmente, la Comisión Plenaria siempre ha rechazado la aplicación del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral.

La C.P. suele rechazar la aplicación del Protocolo Adicional con fundamento en que *“no se ha probado que algún Fisco haya inducido a error para que resulte la aplicabilidad de este mecanismo, y por lo tanto, no se dan las causales previstas por la Resolución General N° 3/2007”*.

Lo expuesto por la Comisión Plenaria es a todas luces inadmisibles, por cuanto se opone al criterio de la Excm. Corte de Suprema de Justicia de la Nación en **“Argencard c. Provincia de Entre Ríos” (Fallos T. 334 P. 1472)**. En ese antecedente se expuso que:

1. Exigir que se acredite fehacientemente que ha procedido a la distribución de la base en función de un criterio exteriorizado por otro Fisco, significa tanto como privarlo de la facultad interpretativa del Convenio Multilateral. Se agrega que la innecesariedad de acreditar un criterio contrario surge del propio texto del Protocolo que prevé que cuando se cursa la notificación al Fisco ajeno, se dan dos opciones, conformidad o resistencia respecto del criterio.

2. Entiende que el ámbito para que surjan interpretaciones diversas es precisamente el Protocolo que tiene por finalidad establecer un sistema de compensación entre los fiscos. Por lo que, es el Fisco actuante quien debe poner en funcionamiento el procedimiento que le permitirá eventualmente recuperar la porción en menos que dice no haber recibido. Es por ello que se concluye que la interpretación que realiza el Fisco invierte los términos del procedimiento al exigir al contribuyente la sustanciación de la posible diferencia de criterios entre los Fiscos involucrados, sin asumir su rol -establecido en el artículo 1º, PACM-, en su propio interés, de notificar su postura al fisco al que la distribución de la base hecha por el contribuyente habría beneficiado en más.

El fallo es plenamente aplicable al caso en análisis pues lo que pretende la Comisión Plenaria es la existencia de un pronunciamiento expreso de parte de otro Fisco para que proceda la aplicación del Protocolo.

Por lo expuesto, toda Resolución de la Comisión Plenaria en contra a la aplicación del protocolo deviene técnicamente arbitraria y contraria a la doctrina del Máximo Tribunal, respecto de procedencia del Protocolo Adicional por afectar el derecho de defensa y el debido proceso, en contradicción con lo previsto en el artículo 18 y 31 de la Constitución Nacional.

Adicionalmente se destaca que el requisito en cuestión no emana del Protocolo, sino de la RG 3/2007, por lo que afecta la supremacía legal, al impedir la aplicación de un instrumento, por medio de un requisito que no emana de una norma de idéntica jerarquía.

3. Criterios Asignación de Ingresos Brutos: (i) En función del lugar de entrega de la mercadería, (ii) En Función del Lugar de Concertación y (iii) en función al lugar de efectiva utilización del bien o servicio.

Son diversos los supuestos que pueden darse frente a el Impuesto sobre los Ingresos brutos respecto de un mismo sujeto, así puede suceder: (i) Que el sujeto industrialice sus productos en una jurisdicción y los comercialice total o parcialmente a otra, (ii) que ese sujeto cuente con la dirección de sus actividades en una o más jurisdicciones y la comercialización o industrialización se efectúen en otra u otras jurisdicciones, (iii) que el asiento principal de una actividad esté en una jurisdicción y las ventas o compras se concreten en otra u otras jurisdicciones, (iv) o cuando el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a otras personas, bienes o cosas o utilizados en otras jurisdicciones¹⁸.

En lo que hace a la asignación de ingresos por venta de mercaderías cuando el lugar de entrega de la mercadería no coincide con el lugar de donde provienen los ingresos brutos, debemos llegar a una solución que refleje una clara armonía con el Convenio Multilateral, a esos efectos nos proponemos analizar dos criterios, (i) el de la asignación de los ingresos brutos en función al lugar de entrega de la mercadería y (ii) en función a las jurisdicciones de donde proviene el ingreso y al domicilio del adquirente.

3.1. Asignación de coeficiente en función al lugar de entrega de la mercadería

Generalmente, las grandes empresas dedicadas a la venta al por mayor de mercaderías -como ser los artefactos del hogar, eléctricos, etc.-, al por menor, a la reparación de los artículos que venden, o prestan servicios de financiación y servicios empresariales, o venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías concentran su sede central en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o en la Provincia de Buenos Aires, lugar donde suele entregarse la mercadería enajenada.

Las empresas que se dedican a la venta de mercadería mayormente asignan los ingresos por esa venta a la jurisdicción del domicilio del adquirente o en función a de donde provienen esos ingresos, según sean ventas celebradas entre ausentes o presentes respectivamente. Criterio este que claramente es impugnado por entes recaudadores como ARBA – ente recaudador Provincia de Buenos Aires- y también la Dirección General de Rentas de Tucumán, quienes siguen este criterio, respecto de aquellos clientes con domicilio en extraña jurisdicción pero respecto de los cuales la entrega de mercaderías se produjo dentro de su jurisdicción, es decir que impugnan el criterio del contribuyente cuando el lugar de concertación difiere de aquél en que se entrega la mercadería. ARBA sostiene lugar de entrega. AGIP sostiene lugar de concertación.

Para así entender, consideran que son múltiples las Resoluciones de la Comisión Arbitral recaídas en casos concretos las que establece que **“los ingresos deben ser atribuidos al lugar de entrega de los bienes o de prestación de servicios, y no al lugar de concertación, sin importar si se trata de operaciones entre ausentes o entre presentes”**.

¹⁸ Villegas, Hector Belisario, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, novena edición actualizada y ampliada- segunda reimpresión, ed. Astrea, Buenos Aires, 2009, página 897.

En este sentido traen a consideración la Resolución N° 69/2010 de la C.A.: “(...) esta comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en el criterio que utiliza el Fisco de la Provincia de Buenos Aires para atribuir los ingresos de DOW QUIMICA ARGENTINA S.A., provenientes de la actividad de comercialización de sus productos, habiendo asignado en determinadas operaciones los ingresos dicha jurisdicción por ser en ésta en lugar de entrega de la mercadería, considerando que se trata de operaciones entre presentes por la naturaleza de las mismas y en función del principio de la realidad económica a que se refiere el artículo 27 del Convenio Multilateral”.

Que además en la Resolución N°02/2007 de la C.A. en la causa “PII Sudamericana c/CABA” se sostuvo que: “Que en cuanto al segundo tema que es el punto focal de la controversia, se considera correcto proceder a la atribución de los ingresos provenientes de la inspección de gasoductos a cada una de las jurisdicciones donde se desarrolla, en proporción a los kilómetros de tuberías inspeccionadas, puesto que refleja la efectiva actividad desplegada en cada una de ellas. **Que en ese orden de ideas, interpretar que la concertación por sí misma autoriza la atribución de ingresos a la Jurisdicción donde ella se produjo resulta no apropiado en la presente causa, porque ello implica que por la mera circunstancia de concertarse una operación desprovista de todo elemento que denote el despliegue efectivo de una actividad sujeta a tributo, un Fisco pueda atribuirse ingresos en desmedro de otros donde ha ocurrido el desarrollo real y concreto de la actividad generadora de ello. En el presente caso ello es así aún en la hipótesis de que la facturación se haya expedido en el lugar de la concertación y allí tengan domicilios las empresas co-contratantes” (el destacado es propio).**

Expresando lo opuesto, los respectivos Fiscos rechazan todo agravio incoado que pretendan aplicar el criterio de asignación de ingresos según el lugar de concertación, defendiendo la asignación del ingreso al lugar de entrega del bien o de prestación de servicios.

Asimismo, ARBA, en una de su disposición delegada n° 4718 del 4 de noviembre de 2014, sostuvo, citando el artículo 2° inc. b) del CM, el que en su parte pertinente dice “(...) en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción (...)”, sostiene que se desprende como principio general que los ingresos deben atribuirse al lugar donde la empresa efectivizó la entrega del bien comercializado.

Que al respecto **el Fisco Provincial fijó el criterio en este sentido a través de la Ex Dirección Técnica Tributaria N°24/08**, en el cual se señala que las Comisiones Arbitral y Plenaria han sentado y ratificado el criterio **que “el lugar de donde proviene el ingreso”, coincide con el “lugar de entrega de la mercadería” o de “prestación de Servicio”**(conf. Resolución de la C.A. 22/06 AMBEST S.A., ratificada por la Res. 18/074 de la C.P., entre muchas otras).

Que por lo expuesto a lo largo de este título, es que los fiscos provinciales donde se concentran las centrales de las empresas y donde se realiza la entrega de la mercadería, consideran que los ingresos deben ser asignados a la jurisdicción donde se produce la entrega de los bienes, entendiéndose que ella se produce cuando los bienes son puestos a disposición de sus clientes.

En definitiva, **consideran que en el caso de venta de mercaderías, el hecho generador se concreta con la entrega del bien enajenado, y es la jurisdicción donde se produce tal evento a la cual debe imputarse el ingreso.**

En síntesis, el Fisco considera que la prestación económica se concreta y da derecho a asignar el ingreso, en la jurisdicción donde los bienes se entregan, lugar que es cierto, concreto y conocido por el vendedor, porque es allí donde se produce la vinculación económica con el comprador, la entrega de la cosa y la recepción, criterio que se compadece con el principio sentado en el ya mencionado art. 27 del CM¹⁹.

¹⁹ Resolución N22/06 “Ambest S.A. (ratificada por la Resolución N°18/07 de la Comisión Plenaria), la Comisión Arbitral ha establecido que “Que la jurisprudencia de la Comisión Arbitral está orientada a asignar los ingresos a la Jurisdicción en la que se produce la entrega de bienes, por entender que de esta manera se respeta el principio que emerge del artículo 27 del Convenio”. Asimismo la Resolución N° 42/07 • Nokia Argentina S.A.”, la C.A. ha establecido: “Que en tal sentido, se interpretó que para el caso de las ventas de mercaderías el hecho generador se concretas con la entrega del bien enajenado, y a la jurisdicción donde se produce tal evento debe imputarse el ingreso”.

3.2. Asignación del coeficiente en función al lugar de concertación

Por su parte, todo contribuyente y los demás Fiscos Provinciales, que se vean afectados ante el criterio de asignación de ingresos utilizado por el criterio del Fisco donde se encuentra la sede central de la empresa y se entrega la mercadería, utilizan diverso criterio.

Así, otro de los criterios adoptados, mas formal, actualmente sostenido por AGIP –Ente recaudador de la CABA– es el de concertación, entendido **vinculado al lugar de celebración de los convenios** que dan origen a las operaciones, es decir, el lugar donde se efectúan las licitaciones, se celebran los contratos, se emiten las facturas, y siendo solo la entrega de los bienes lo único que se concreta en otras jurisdicciones.

Criterio este que fue evolucionando, conforme lo explicaremos párrafos más adelante, a otro más sustanciales y acorde a la realidad económica, referidos **al lugar donde se efectivizan esas operaciones o se prestan efectivamente los servicios independientemente de la mera celebración del convenio o emisión de las facturas.**

Así, conforme a lo ut supra mencionado podemos citar la Resolución N° 4/95 C.A. “SIDERCA S.A., donde la Comisión Arbitral dispuso que “(...) los ingresos deben ser asignados a la jurisdicción donde va a tener efectos esa concertación, independientemente del lugar donde esta se efectuó por lo que debe entenderse que los efectos de la concertación se cumplen en el lugar donde se utilizan los materiales o se prestan los servicios objeto de la misma.”

De esta forma, se asigna el coeficiente a las jurisdicciones de donde proviene el ingreso, conforme al lugar de concertación del acuerdo, sosteniendo a estos efectos el sustento jurídico relativo a la real vinculación que debía existir entre el lugar de entrega y la actividad económica a fin de darle relevancia para atribuir ingresos, atendiéndose al destino final de la mercadería y no a la aplicación mecánica de asignación al lugar en donde la mercadería se transfiere, entendiéndose que este lugar puede ser un simple lugar de paso o depósito.

Según esta postura reseñada, este criterio de lugar de entrega de la mercadería desvirtúa el Convenio porque, en definitiva, asigna los ingresos conforme el lugar de ubicación del vendedor y no a la jurisdicción de donde el ingreso proviene pues el lugar de entrega no proyecta ninguna influencia sobre la atribución de ingresos, sino que sería un mero lugar de paso sin considerar que la mercadería, será efectivamente utilizada, en todo caso, en el lugar del destino final donde el cliente del contribuyente sujeto al impuesto la vende a sus propios clientes.

Aún en los casos concretos en los que estos organismos del CM se han apartado del principio general según el cual se atribuye el ingreso a la jurisdicción del lugar de concertación y han resuelto su asignación al lugar de entrega de la mercadería, siempre, se adicionó a la mera entrega, el requisito de utilización económica del bien o efectiva prestación del servicio como elemento constitutivo de la realidad económica de la operación para definir a qué jurisdicción le correspondía el ingreso.

Es decir, la consideración del lugar de entrega de la mercadería o de la prestación del servicio como punto vinculante siempre obedeció a la consideración del lugar de utilización económica del bien o servicio²⁰.

Similar criterio se vislumbra respecto de las operaciones entre ausentes, para las cuales, los contribuyentes manifiestan que aun en los casos en que la Comisión se apartó -conforme lo analizaremos

²⁰ Resolución 4/95 “Siderca” de la Comisión Arbitral. En este caso, por aplicación del principio de realidad económica, se atribuyeron los ingresos por ventas de material siderúrgico a las jurisdicciones del lugar de entrega **porque en ellas se “utilizaban los materiales o se prestaban los servicios”**.

En la Resolución 9/2008 “Complejidad Médica Córdoba S.A. c. Provincia de Córdoba”, la C.P. al confirmar la resolución de la C.A. determinó que “el derecho a la percepción de los ingresos nace o se origina con motivo de la efectiva prestación del servicio comprometido, es en ese momento y lugar donde se devenga el mismo, y con ello se cumpliría la condición exigida por la norma, atribuyendo los ingresos al lugar de donde provienen que es la jurisdicción donde se prestan los servicios”.

luego-del criterio de asignación y atribuyó el ingreso al domicilio de la entrega del bien, siempre consideró adicionalmente que en éste se verificara su utilización o la prestación del servicio²¹.

3.3. Asignación de Ingresos conforme a la Pauta de Utilización Económica del Bien o del Servicio

El Convenio tiene por finalidad asignar la porción correspondiente de los ingresos a aquella jurisdicción en la que se realiza la actividad.

El “ingreso”, es el resultado que se obtiene como consecuencia del desarrollo de la actividad del contribuyente.

Como lo explicaremos seguidamente, se han construido criterios a partir de la consideración de la operación entre presentes²² o entre ausentes²³, con referencia a la atribución jurisdiccional y, en virtud de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 2º.

La ausencia de especificación respecto de las cuales de las distintas jurisdicciones implicadas debe ser considerada como el lugar del que provienen los ingresos en el caso de operaciones entre presentes -art. 2 inc b) del CM- origina criterios ambiguos al momento de determinar los ingresos que se deben computar, y en lo que hace a la temática del presente específicamente en qué momento y cómo se asignan a las distintas jurisdicciones.

Esta ambigüedad que genera la falta de normas complementarias al Convenio Multilateral otorga a quienes deben computar los ingresos, interpretaciones y aplicaciones que difieren por parte de los fiscos, no existiendo un criterio unánime, concatenado entre los entes recaudadores provinciales que establezca claramente donde se debe asignar el ingreso.

En la búsqueda de una solución armoniosa es que creemos, debemos partir del análisis de los precedentes sentados por los organismos de aplicación del CM.

Para una interpretación adecuada respecto de la jurisdicción a la que debe imputarse ingreso, es fundamental instituir el lugar donde se originan los ingresos, considerando para eso, la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen al momento de atribuir los gastos e ingresos a que se refiere el presente CM en su artículo 27.

Por lo cual, al momento de asignación de ingresos por venta de mercaderías debemos inescindiblemente tomar en consideración como factor determinante de la atribución del ingreso la utilización económica del bien.

Para así entender, debemos remitirnos aunque brevemente antecedentes del Convenio Multilateral expresados al comienzo del presente trabajo.

²¹ “Lantermo” (Resolución 01/03 de la C.A. confirmada por Resolución 11/03 de la C.P.) *En una resolución posterior, la C.A. aclaró el concepto y sostuvo que no se estaba cambiando el concepto de “domicilio del adquirente” por el de “entrega de la mercadería” sino que se estaba dotando de contenido al “domicilio del adquirente” que, por aplicación del principio de realidad económica debía entenderse como “el lugar físico en donde efectivamente se presta el servicio o se entregan los bienes, teniendo en consideración que se está en presencia de un hecho fundamentalmente económico”.* (conf. Resolución 5/08 “El Gran Valle S.A.”).

²² Previsto como ya se ha mencionado en el inciso b) del artículo 2º del Convenio que dispone que los ingresos deben atribuirse a las jurisdicciones de las cuales provienen.

²³ **ARTICULO 2º** - Salvo lo previsto para casos especiales, los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades objeto del presente Convenio, se distribuirán entre todas las jurisdicciones en la siguiente forma: “(...) **en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción**, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencia u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia. A los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1º (**correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera, conf. Lo establece el Art. 1 del CM**), **deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.** (el destacado y agregado entre paréntesis me pertenece).

La Comisión Arbitral fue instituida con el fin de evitar superposiciones del impuesto a las Actividades Lucrativas de la Provincia de Buenos Aires y de la Capital Federal, que como bien lo hemos mencionado párrafos arriba, excluyó como parámetro a los ingresos y tomo como variable los gastos²⁴, pues se lo consideraba un índice más acertado de medición de la actividad en cada una de las jurisdicciones.

Los ingresos fueron incluidos en 1960, e incorporados en 1977.

La inclusión de los ingresos como índice de atribución devino pues considerar únicamente a los gastos perjudicaba a las jurisdicciones que no estaban industrializadas, aun cuando en éstas se desempeñaban las actividades esenciales que hacían a la obtención de los ingresos a distribuir²⁵.

Un sector de la doctrina ha acudido a la noción de “**devengamiento**”, para la imputación temporal del ingreso y para establecer su atribución a la jurisdicción²⁶. **Conforme a esta concepción todo ingreso se genera en el momento y en el lugar en el que surge la obligación de la contraparte (momento en que se concreta el acuerdo de voluntades)** y, asimismo, en ese momento se genera el crédito correlativo del contribuyente.

Para las operaciones entre presentes, se ha señalado que el devengamiento se identifica con la concertación²⁷ de la operación. Este fue el primer criterio adoptado, aunque luego dejado de lado, por la Comisión Arbitral para establecer la jurisdicción sobre el ingreso²⁸.

Sucede que esta noción jurídica de “concertación” entendida como el perfeccionamiento del “consentimiento”, no siempre trae aparejado el devengamiento del ingreso, en tanto éste puede estar diferido en tiempo y espacio ya sea con el momento de facturación o con la entrega del bien o la realización de una obra o servicio.

Claramente, fueron los motivos expresados *ut supra*, por los que la Comisión Arbitral ha ido evolucionando en sus pronunciamientos desde lugar de concertación, entendido como el lugar donde se practica la facturación que objetiva el ingreso, hacia el lugar de entrega de prestación del servicio o entrega de la mercadería por comprender que ese es el lugar de utilización económica del servicio o bien.

Así como primer antecedente de la Comisión Arbitral podemos citar la Resolución 4/95 “Siderca”, donde por aplicación del principio de realidad económica, se atribuyeron los ingresos por ventas de material siderúrgico a las jurisdicciones del lugar de entrega porque era allí donde efectivamente se utilizaban los materiales o se prestaban los servicios.

Asimismo, en la Resolución 9/2008 “Complejidad Médica Córdoba S.A. c. Provincia de Córdoba”, la C.P, al confirmar la resolución de la C.A. dispuso que **“el derecho a la percepción de los ingresos nace o se origina con motivo de la efectiva prestación del servicio comprometido, es en ese momento y lugar donde se devenga el mismo, y con ello se cumpliría la condición exigida por la norma, atribuyendo los ingresos al lugar de donde provienen que es la jurisdicción donde se prestan los servicios”** (el destacado me pertenece).

La Comisión Arbitral, tuvo a lo largo de sus pronunciamientos en cuenta no solo el lugar de “entrega de la mercadería”, sino que además trajo a consideración circunstancias, tales como si la entrega está complementada con la prestación de algún servicio en dicho lugar o si el bien va a ser utilizado en la jurisdicción en la que se entregó (como insumo, reventa o consumo) o si el lugar de entrega no coincide con la Administración del vendedor²⁹.

²⁴ El Informe de la Comisión expresa: “Se descartó por no ofrecer suficientes garantías de equidad ni apoyo en comprobaciones estadísticas, la aplicación de coeficiente o porcentajes de ingresos brutos, de acuerdo con la naturaleza de las actividades desarrolladas en cada jurisdicción”.

²⁵ Bulit Goñi, Enrique, *Convenio Multilateral*, Edit. Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 50.

²⁶ Ver ALTHABE, Mario E., SANELLI, Alejandra P. *El Convenio Multilateral. Análisis Teórico y Aplicación Práctica*; Edit. La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 50. y BULIT GOÑI, Enrique, op. cit. pág. 84.

²⁷ BULIT GOÑI, Enrique, op cit. pág. 85. Sin embargo, pensamos que esta identidad sólo se daría en los contratos consensuales.

²⁸ Conf. Resolución General Interpretativa 9.

²⁹ En la Resolución 1/95 “Frigorífico Lamar S.A.”, las facturas se emitían en Ciudad de Buenos Aires pero la mercadería se entregaba en todos los casos a clientes habituales con plantas en la Provincia de Buenos Aires, donde además estaba la fábrica del vendedor.

Es decir que la C.A., no toma aisladamente el criterio de “lugar de entrega de la mercadería sin además considerar diversos factores que reflejen la realidad de los hechos a la luz conforme al principio de realidad económica.

Asimismo esto se observa en las operaciones entre ausentes, para las cuales, como bien lo hemos mencionado el CM establece que debe tenerse en cuenta el domicilio del adquirente. Si bien en los primeros casos resueltos sólo se tomó en consideración el domicilio legal del comprador, que generalmente solía coincidir con el lugar de la administración, luego por aplicación del principio de realidad económica la imputación del ingreso se fue transportando al domicilio de la entrega del bien donde efectivamente se producía la utilización o prestación del servicio.

“Lantermo”, Resolución 01/03 de la C.A. confirmada por Resolución 11/03 de la C.P.), estableció que la realidad económica, determinaba que el domicilio del adquirente al que correspondía atribuir el ingreso era el de la entrega de la mercadería, indistintamente de si la Administración Central del comprador estuviera en otra jurisdicción.

Posteriormente la C.A. especificó el concepto y sostuvo que no hubo modificación del **“domicilio del adquirente” por el de “entrega de la mercadería” sino que se estaba dotando de contenido al “domicilio del adquirente” que, por aplicación del principio de realidad económica debía entenderse como “el lugar físico en donde efectivamente se presta el servicio o se entregan los bienes, teniendo en consideración que se está en presencia de un hecho fundamentalmente económico”.** (conf. Resolución 5/08 “El Gran Valle S.A.”) (el destacado me pertenece).

En definitiva, toda atribución jurisdiccional de los ingresos responde conforme lo hemos expuesto a la ubicación de la fuente, mas allá de que la operación sea entre presentes o entre ausentes³⁰.

Por todo lo expuesto es que claramente el lugar de la utilización económica es considerado un medio eficiente para establecer la fuente de la actividad del ingreso, teniendo en cuenta que la propia producción del bien o del servicio ya es computada para fijar los gastos

Este criterio seguido por los organismos de aplicación del convenio se ve reflejado en la proyectada reforma del Convenio Multilateral de 1988 que aclaró respecto del sentido de localización del ingreso: Artículo 18: “Se entenderá que el ingreso a que se refiere el art. 12 inc. b), es proveniente de la jurisdicción en que vaya a producirse la utilización económica del bien, donde se efectuó la entrega del mismo, o en el domicilio del adquirente, en ese orden y de forma excluyente...”.

Cabe señalar que, siguiendo este criterio de asignación, realizadas las ventas entre presentes y, considerando que los ingresos son atribuibles a la jurisdicción de donde provengan, **como pauta general de Convenio (conf. art. 2º inc. b), entienden que el lugar de “mera entrega” de la mercadería, no es una pauta válida per se, a menos que, la realidad económica de la operación (conf. artículo 27 del CM) demuestre que, al mismo tiempo, el lugar de dicha entrega es el de la efectiva utilización económica del bien.**

En ese sentido, la Resolución C. M. N° 1118/2013 “Triangular S.A. c/Provincia del Chubut” expresó: “...que no es acertada la apreciación de la recurrente en el sentido de que el sustento territorial está dado por el lugar de entrega de los bienes comercializados, sino que la extensión de la actividad se configura por la realización de algún gasto que tenga relación con la actividad

³⁰ La Resolución 12/07 (C.A.) “ICI Argentina”, confirmada por la C.P. por Resolución 27/07, se consideró el lugar de entrega de la mercadería por ser la que reflejaba más acabadamente la realidad económica de la operación. En particular se señaló que debía privilegiarse el domicilio donde el vendedor exterioriza, de manera concreta, el desarrollo de su actividad económica. Tanto la C.A. como la C.P. destacaron que se arribaba a la misma solución “cualquiera haya sido la modalidad de concertar la operación” porque en el lugar de entrega de la mercadería (lugar donde los bienes iban a ser industrializados), era donde se perfeccionaba la vinculación económica entre la vendedora y la compradora.

Este mismo criterio es el que surge de la Resolución 5/08 C.A. “El Gran Valle S.A.” en el que la Comisión aclara que el concepto de “domicilio del adquirente” para operaciones entre ausentes, debe interpretarse dentro de su contexto y, en consecuencia cuando el inciso b) del artículo 2º del Convenio Multilateral expresa: “... en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción..., debe entenderse que cuando se refiere a “domicilio del adquirente” debe haber tenido esa misma intención, es decir que parte del presupuesto que es el lugar de donde provienen los ingresos, y en el caos particular, es aquél donde efectivamente se entregan los bienes o prestan los servicios”.

desarrollada por el contribuyente en una determinada jurisdicción (...) es importante destacar que, tal como resolvieron los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral en diversas ocasiones, la atribución de los ingresos debe realizarse considerando el lugar de destino de los bienes, situación en este caso perfectamente conocida por el vendedor, sin que tenga relevancia si el flete se encuentra a cargo o no de los compradores” –destacado propio–.

4.- Principio de la Realidad Económica

Dino Jarach³¹, ha sostenido que la consideración económica, no debe ser entendida como opuesta a la jurídica, muy por el contrario, forma parte del criterio jurídico que infiere al interprete a tomar en cuenta el criterio económico al momento de interpretar y encuadrar los hechos en la norma, aplicando las leyes de acuerdo con el contenido real de las instituciones de la vida económica efectiva.

Llevando esto al derecho tributario, es que la aplicación de los tributos, no puede ser otra que la de interpretar el hecho imponible según su naturaleza económica –y conforme a la capacidad contributiva del contribuyente– pues es la que nos indica la voluntad que el legislador tuvo en miras a su creación y aplicación.

Asimismo, dice Jarach que la consideración económica puede generar un conflicto entre la verdadera voluntad de ley y la voluntad de quien la aplica en beneficio propio, lo cual no puede suceder pues la autonomía de la voluntad no puede utilizarse para desvirtuar el fin que tiene una norma legalmente prevista.

Por lo expuesto, es que se hace necesaria la prudencia, cautela y reflexión, en la aplicación de este principio, pues de lo contrario, toda interpretación podría terminar siendo meramente subjetiva, generando arbitrariedades que anulen la armonía entre lo económico y la verdad jurídica objetiva³².

Por su parte la CSJN ha sostenido (Fallo 319:3208) que una aplicación diversa al criterio que ha tenido el legislador al crearla importaría la violación al principio de reserva de ley (art. 17 y 4 de la CN) que impera en materia tributaria y que otorga seguridad jurídica -principio este al que el Máximo Tribunal ha reconocido de raigambre constitucional (Conf. Fallos 251:78, 254:62, entre otros)- al administrado.

Asimismo ha sostenido el Tribunal cintero que “(...) ***la interpretación de las leyes deben practicarse teniendo en cuenta el contexto general y los fines que las informan, como asimismo, que dicha interpretación comprende no sólo la pertinente armonización de sus preceptos, sino también su conexión con las demás normas que integran el ordenamiento jurídico, doctrina que es aplicable también en los supuestos en que el régimen jurídico pertinente está organizado en más de una ley formal***” (el destacado me pertenece)³³.

Por su parte, en lo que hace específicamente al CM y conforme se adelantó al introducir la temática, el artículo 27 del CM prevé que se deberá atender a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen al momento de atribuir los gastos e ingresos a la jurisdicción que correspondiere.

Entonces, al momento de atribuir los ingresos y gastos conforme lo establece el artículo 2º del CM a las respectivas jurisdicciones que correspondieren se debe hacerlo conforme a la realidad económica, siempre que con pretexto de aplicar el criterio de la realidad económica no se transgreda el verdadero sentido de la misma, pues lo contrario importaría una violación al principio de legalidad y de seguridad jurídica, generando en el administrado una incertidumbre y desprotección jurídica.

³¹ JARACH, Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires 1999, pág. 395 a 401.

³² GÓMEZ, Teresa, FOLCO, Carlos María, “Procedimiento Tributario”, Ed. La Ley, Buenos Aires 2011, 1ra. reimpresión 2013, página 56.

³³ CSJN, “Kellogg Co. Argentina S.A.”, Sentencia del 26/02/1985.

5.- Recientes Resoluciones de la Comisión Arbitral respecto a la asignación de los ingresos brutos

1. **Resolución N° 22/2011 Cosas Nuestras S.A.** en la cual se hizo lugar al recurso interpuesto por el contribuyente. En este antecedente se debatía la atribución de ingresos de las ventas mayoristas –en el marco de un contrato de franchising– en función de (i) el domicilio de los clientes de acuerdo a lo sostenido por el contribuyente: (ii) La Provincia de Buenos Aires pretendía atribuir estas ventas como entre presentes, por lo que las asignaba a su lugar de entrega. **La Comisión señaló que cualquiera sea la forma de comercialización, los ingresos deben atribuirse a la jurisdicción de donde provienen**, por lo que resolvió revocar la pretensión de la Provincia de Buenos Aires y asignar las ventas de acuerdo al lugar geográfico de los franquiciados. Para así decidir se valoró que por la relación permanente y fluida con el franquiciado, la Compañía tiene certeza de dónde provienen los ingresos derivados de las ventas que realiza, independientemente de la modalidad de la concreción de las operaciones (destacado propio).
2. En el mismo sentido se resolvió la **Resolución N° 32/2010 Valtra Argentina Tractores S.A. c/ Provincia de Buenos Aires**. El tema en debate se vinculaba a la atribución de ingresos derivados de las ventas de la red de concesionarios de la marca en función del lugar de entrega de la mercadería (Provincia de Buenos Aires, en donde estaba la planta de Valtra), o bien en función del domicilio del adquirente. En este antecedente se resolvió que, **sin perjuicio de la consideración de operaciones entre presentes o ausentes, en virtud de la particular relación con el adquirente el contribuyente tiene certeza del lugar de donde provienen los ingresos y es a donde corresponde atribuirlos** (el destacado me pertenece).
3. Idéntica solución se utilizó en la **Resolución N° 8/2011 Aluar S.A.** en donde se debatía la asignación de ingresos a las jurisdicciones en función de (i) lugar de entrega de los bienes –de acuerdo a lo sostenido por el Fisco de Chubut–: (ii) domicilio de los clientes –de acuerdo a lo sostenido por la Compañía. Para hacer lugar al recurso del contribuyente se tuvo en consideración que si bien la entrega de la mercadería se efectúa en la planta de Aluar en la Provincia de Chubut, dadas las características especiales que se dan en el caso concreto, el vendedor, al tener una relación comercial permanente y fluida con el comprador, tiene la certeza del lugar geográfico de donde provienen los ingresos derivados de las ventas que realiza independientemente de si las operaciones se realizaron entre presentes o entre ausentes, en la medida que haya sustento territorial.
4. **Resolución N° 10/2012 Loma Negra c. Provincia de Misiones**. En esta reciente Resolución se apartó la Comisión Arbitral del lugar de entrega de la mercadería para hacer prevalecer lisa y llanamente el lugar de donde provienen los ingresos, es decir el domicilio del adquirente. En tal sentido, la Resolución destacó: *“Que surge de las actuaciones que la empresa tiene sustento territorial en la Provincia de Misiones, a través de los gastos que soporta por el ejercicio de su actividad. Que cualquiera haya sido la modalidad de concertar la operación, la atribución de los ingresos debe efectuarse a la Provincia de Misiones, puesto que por la descripción de la operatoria que el contribuyente realiza a efectos de concretar la venta de las mercaderías (el cliente debe presentarse en la Planta de Loma Negra que desee, debiendo presentar una Solicitud de Entrega de Material, la cual contiene los datos comerciales e impositivos que lo identifican) no hay ninguna duda que Loma Negra tiene un total conocimiento de cada uno de sus clientes y, por lo mismo, tiene certeza de donde provienen los ingresos derivados de esas operaciones de venta.*

Que cuando ocurre lo antes descripto, se cumple acabadamente con lo dispuesto en el apartado b) del artículo 2° del Convenio Multilateral cuando expresa: “ El cincuenta por ciento restante en proporción a los ingresos provenientes de cada jurisdicción...”, puesto que ello significa que los ingresos provienen de la jurisdicción, en el caso particular, de destino las mercaderías vendidas”. El criterio fue confirmado por la Comisión Plenaria a través de la Resolución N° 07/2013. En tal sentido se vislumbra el avance que realiza la Comisión Arbitral y Plenaria a fin de alocar los ingresos al lugar del que efectivamente provengan que no es en todos los casos y mecánicamente el lugar de entrega de la mercadería.

5. Resolución N° 13/2014: allí la CA dispuso *“Que no es correcto que por el simple hecho de que la empresa no tenga gastos de fletes, se arrije a la conclusión de que los ingresos se deben atribuir en su totalidad a la Provincia Buenos Aires, sin tomar en consideración los domicilios de los compradores. Que en este sentido, de acuerdo a los últimos antecedentes de los Organismos de Aplicación del Convenio, los ingresos deben atribuirse al lugar del destino de los productos que se comercialicen cuando el vendedor sabe cuál es ese destino, siempre que exista sustento territorial. Éste, en el caso, está acreditado puesto que el contribuyente tiene su sede en Ciudad de Buenos Aires.”*
6. Recientemente, **con fecha 10 de septiembre de 2014**, la Comisión Arbitral se ha expedido en causa **“Triangular S.A. c/ Provincia de Chubut” expte N° 1118/2013 Resolución N° 54/2014**, confirmando el criterio sostenido por la contribuyente respecto a la atribución de ingresos a las jurisdicciones de donde provienen los mismos, de acuerdo al lugar de concertación del acuerdo.

En ese sentido, expresó: *“...que no es acertada la apreciación de la recurrente en el sentido de que el sustento territorial está dado por el lugar de entrega de los bienes comercializados, sino que la extensión de la actividad se configura por la realización de algún gasto que tenga relación con la actividad desarrollada por el contribuyente en una determinada jurisdicción (...) es importante destacar que, tal como resolvieran los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral en diversas ocasiones, la atribución de los ingresos debe realizarse considerando el lugar de destino de los bienes, situación en este caso perfectamente conocida por el vendedor, sin que tenga relevancia si el flete se encuentra a cargo o no de los compradores”* –destacado propio-

7. Con fecha 18 de marzo de 2015, en la causa *“Whirlpool Argentina S.A. c/Provincia de Buenos Aires, expte. C.M. N° 1125/2013* la Comisión Arbitral mediante Resolución N° 25/2015 dispuso: *“Que la situación planteada en las actuaciones permite observar que la firma tiene conocimiento del destino final de los productos comercializados”*; *“Que cuando es el caso, esta Comisión tiene dicho que los ingresos deben atribuirse a la jurisdicción de destino puesto que de allí provienen. De esa forma se cumplimenta adecuadamente lo dispuesto por el inciso a) del artículo 2° del Convenio Multilateral cuando expresa: “el cincuenta por ciento restante en proporción a los ingresos provenientes de cada jurisdicción...”* puesto que *ello significa que los ingresos provienen de la jurisdicción donde se encuentra radicado el comprador en el caso de las distintas sucursales diseminadas en varias jurisdicciones.* (el destacado es propio).

Claramente por todo lo expuesto es que la postura de la Comisión arbitral frente a la temática que mediante el presente trabajo es que, las provincias deben adecuar su determinación y en consecuencia, atribuir los ingresos de las ventas de la empresa a las jurisdicciones de destino de los bienes que comercializan, cuando las empresas tengan conocimiento de cuales son esas jurisdicciones de donde provienen los ingresos.

CONCLUSIÓN

Atento a todo lo expuesto, habiendo analizado los diversos criterios que asumen tanto las diversas jurisdicciones y los contribuyentes al momento de asignar los ingresos a las distintas jurisdicciones, podemos llegar a un cierre teniendo en cuenta los parámetros sentados por el propio Convenio multilateral en miras a satisfacer, pese a la ambigüedad y diversidad de criterios que evidentemente encuentra su aplicación, su objeto, el cual, conforme lo sostenía el maestro Dino Jarach, es “evitar la superposición impositiva de las jurisdicciones provinciales, armonizando el ejercicio de sus poderes autónomos cuando los ingresos brutos devengan como retribución de una actividad desarrollada en la jurisdicción del sujeto activo”³⁴, asignando la porción de los ingresos a aquella jurisdicción en la que se realiza la actividad.

Teniendo en cuenta que el “ingreso”, es el resultado que se obtiene como consecuencia del desarrollo de la actividad del contribuyente y que deben atribuirse a las jurisdicciones de las cuales provienen y en los casos de operaciones entre ausentes, los ingresos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.

³⁴ Jarach, Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, página 814.

Esta coexistencia permanente de criterios diversos solo puede encontrar armonía teniendo en cuenta los objetivos y fines del Convenio Multilateral atendiendo al criterio que refleje la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen y estándose siempre a la relación ingreso-actividad.

Que a esos efectos podemos vislumbrar que el lugar de “entrega de la mercadería” no se puede considerar aislado de otras circunstancias como: (i) si la entrega está complementada con la prestación de algún servicio en dicho lugar o bien; (ii) si el bien va a ser utilizado en la jurisdicción en la que se entregó (como insumo, reventa o consumo),(iii) o que el lugar de entrega no coincida con la Administración del vendedor.

Que en la atribución jurisdiccional de los ingresos siempre responde al mismo principio rector de la ubicación de la fuente- ingresos-, independientemente de si la operación es entre presentes o entre ausentes.

Que en los últimos tiempos la Comisión Arbitral viene reiterando el criterio que el ingreso debe atribuirse a la jurisdicción de donde provienen los ingresos derivados de las ventas, en las operaciones entre presentes o ausentes y que con fin de definir este parámetro toma en consideración: (i) Lugar de desarrollo efectivo de la actividad³⁵ y (ii) Cuando el vendedor tiene una relación comercial permanente y fluida con el comprador, los ingresos se consideran provenientes de la jurisdicción donde se encuentra radicado el comprador.

Que bajo la concepción de atribuir el ingreso al “lugar de la utilización económica del bien o servicio”, no debería influir en la solución el lugar de la “mera entrega de la mercadería” en una jurisdicción ajena a la de su “efectiva utilización”³⁶, debiéndose atribuir el ingreso siempre a esta última³⁷.

Concluimos que, en el caso objeto de análisis del presente trabajo, **debe considerarse, conforme al principio de realidad económica, el lugar de efectiva utilización de este bien y del servicio, si el mismo coincide con el lugar de concertación y el domicilio del adquirente**³⁸. **En caso de que estos tres parámetros difieran debe recurrirse en primer lugar al lugar de efectiva utilización de los bienes y servicios adquiridos**³⁹.

Así pues, en miras al objetivo y fin del convenio multilateral, al criterio de la realidad económica, es que claramente los ingresos brutos deben asignarse a la jurisdicción de la cual provienen.

Esta conclusión a la que arribamos, probablemente no evitará que cada jurisdicción ante la pauta de una norma específica y clara sigan aplicando el criterio de asignación que más conveniente les sea, pero otorga a ambas partes de la relación jurídico tributaria pautas claras y armoniosas de asignación, toda vez que la mera entrega por sí sola no implica una manifestación del origen de la actividad, pues la utilización económica del bien y/ o el lugar de radicación del adquirente se encuentran en otra jurisdicción.

³⁵ Resolución N° 50/2004: Talleres de Precisión del Chubut S.R.L.” en este antecedente se discutía la asignación de ingresos del contribuyente, por las ventas, a su principal cliente. El Fisco chubutense había impugnado la atribución de los ingresos a la Provincia de Buenos Aires que era, según el contribuyente, el lugar en que: (i) se concertaban las operaciones; (ii) se entregaba la mercadería. La Comisión Arbitral resolvió que correspondía atribuir los ingresos a Chubut en tanto se trataba de operaciones entre ausentes (por acordarse por teléfono u órdenes de compras). A su vez se tuvo en consideración que el domicilio de ambas empresas era en esa Provincia y las características especiales de la relación comercial entre ellas por tratarse de un conjunto económico. Ello de acuerdo a la realidad económica en tanto, consideró la Comisión que se producían en dicha jurisdicción dos aspectos fundamentales a considerarse, que son: sustento territorial y *desarrollo efectivo de la actividad*. Por estos fundamentos se rechazó el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente.

³⁶ La C.A. consideró que no tenía importancia quién asumía el costo y riesgo del transporte. Sostuvo: “Que entregándose gran parte de las unidades automotrices comercializadas al distribuidor en su domicilio con los gastos de transporte y seguro a cargo del vendedor, aunque luego se trasladan al valor de venta, tales operaciones deben imputarse a la jurisdicción del domicilio del adquirente porque es en esa jurisdicción donde se genera el negocio y la posibilidad de devengar el ingreso como consecuencia del mismo” (conf. C.A. “Automóviles Exclusivos S.A.” Resolución 24/01).

³⁷ Resolución N 4/95 C.A. Siderca S.A. c/ Provincias de Chubut, Mendoza y Neuquén.

³⁸ En la Resolución N° 45/2006 (C.A.) IPIRANGA S.A. se consideró que en ausencia de prueba en contrario las operaciones se habían concertado entre ausentes. Siendo ello así, el domicilio relevante a tener en cuenta es el que la empresa adquirente posee en San Luis, ya que allí se ubica el domicilio fabril, el fiscal y además es el lugar donde las mercaderías se entregan.

³⁹ La Resolución ICI Argentina N 18/2003 la Comisión Arbitral resolvió rechazar el recurso interpuesto por el contribuyente. En el caso en análisis se debatía el criterio de la Provincia de San Luis de atribuir ingresos a su jurisdicción. Ello en tanto el domicilio declarado por los clientes, como el lugar de entrega de los bienes se efectuaba en la Provincia o en la Ciudad de Buenos Aires. La Comisión Arbitral dio la razón al Fisco de San Luis. Para así decidir tuvo en consideración que las entregas de la mercadería se realizaban en San Luis. En tanto si las entregas se realizaban en Provincia de Buenos Aires eran en un domicilio de un transportista y que el único domicilio de las empresas adquirentes era en San Luis.