

Atribuciones de ingresos por operaciones entre ausentes, medios electrónicos e internet en el Convenio Multilateral

García, Daniel R.

I. Introducción

La cuestión de asignación de ingresos en el Convenio Multilateral (CM) ha sido uno de los temas que mayor litigiosidad ha generado en el ámbito de los organismos de aplicación del acuerdo jurisdiccional, tanto en la Comisión Arbitral, como en su alzada, la Comisión Plenaria.

Las resoluciones de los organismos han ido fijado interpretaciones en relación al criterio que corresponde aplicar para la asignación de los ingresos con el objeto del cálculo de ese coeficiente. Sin perjuicio de ello, no existía una norma rectora que fije con objetividad y claridad los lineamientos para la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En ese marco, la Comisión Arbitral emitió la resolución general 14/2017 (en adelante la "resolución") que establece con precisión el mecanismo de atribución respecto a los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del art. 1º del CM, es decir, las comúnmente conocidas como operaciones entre ausentes [\(1\)](#).

Esta resolución también actualiza la mecánica para determinar la asignación de ingresos de las operaciones realizadas a través de medios electrónicos, por Internet o sistema similar, las cuales se encontraban reguladas por la resolución general 83/2002.

A continuación se analizará la jurisprudencia y la resolución recientemente emitida.

II. Principio general. Existencia de gastos en la jurisdicción

En cuanto a la habilitación de una jurisdicción (provincia) a los efectos de asignar base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, es importante señalar que debe existir un gasto vinculado a la actividad en la jurisdicción para asignar coeficiente unificado.

En ese sentido cabe repasar lo expuesto por el último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral por cuanto señala: "...cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del art. 3º (régimen de gastos), pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio...".

El sentido de la palabra "gastos" es amplio, ya que en las Resoluciones de la Comisión Arbitral y Plenaria, en el caso concreto al contribuyente SYPHON SA [\(2\)](#), el organismo multilateral fija como gastos susceptibles de atribuir sustento territorial comisiones bancarias y el impuesto sobre débitos y créditos bancarios [\(3\)](#).

III. Asignación de Ingresos en el Convenio Multilateral

El Convenio Multilateral establece que los ingresos brutos totales del contribuyente deberán atribuirse en proporción a los ingresos y gastos soportados en cada jurisdicción.

En cuanto al criterio de asignación de ingresos, el acuerdo interjurisdiccional señala que deberán atribuirse en un cincuenta por ciento (50%) "...en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción..." (conf. art. 2º, inc. b)).

No cabe dudas que la norma carece de precisión a los efectos de poder determinar, de modo efectivo, el lugar de donde "proviene" los ingresos. El verbo empleado por la norma, "provenir" en su conjugación infinitiva, no otorga claridad manifiesta para la atribución del ingreso de cada operación económica realizada.

Sin perjuicio de la ambigüedad del concepto empleado por el CM, cualquiera haya sido el modo para concretar la operación de venta, entre ausentes o presentes, con retiro o no en la planta, depósito, taller u oficina por parte del comprador o adquirente, el criterio de atribución de ingresos fijado por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral se encuentra ligado a la certeza que tiene el vendedor al respecto del destino de los bienes que tiene el bien.

A los efectos de atribuir los ingresos, el análisis debe centrarse en la relación contractual y/o comercial que mantiene el vendedor con el cliente y/o adquirente del producto y el conocimiento del destino de los bienes bajo comercialización.

En el caso que sea posible determinar con un grado razonable de certeza que el destino final de los productos comercializados, se considera como determinable el lugar de donde "proviene" los ingresos. En ese sentido, los ingresos deben asignarse a la jurisdicción de destino final del producto y/o bien.

Este ha sido el criterio seguido por la Comisión Arbitral en la Resolución 10/2012 del expediente "Loma Negra CIASA c. Provincia de Misiones".

Dicho precedente es ratificado por la resolución 51/2015 de la Comisión Arbitral en la causa "Audec SA c. Provincia de Formosa", en donde argumenta: "...hay que establecer la jurisdicción de la que provienen los ingresos motivo de controversia. Para ello, sin perjuicio de que los bienes son entregados en jurisdicción de Corrientes, lo sustancial es que Audec tiene la certeza del destino geográfico que ellos tendrán. Que por ello, no es relevante tener en consideración si la mercadería viaja por cuenta y riesgo del comprador o, lo que es lo mismo, a cargo de quien se encuentra el gasto del flete, puesto que lo que importa es que consta en las actuaciones que Audec conoce el destino de los vehículos y a la jurisdicción del domicilio del comprador es a la que corresponde asignar los ingresos...".

A su vez, la resolución 70/2015 de la Comisión Arbitral en el expediente "Cerámica Cañuelas SA c. Provincia de Misiones" reitera los pronunciamientos anteriores y expone: "...en cuanto a la atribución de ingresos propiamente dicha, esta Comisión tiene dicho, en varios precedentes, que cualquiera sea la forma de comercialización, los ingresos deben asignarse al lugar de donde provienen (...) el vendedor, al tener una relación comercial permanente y fluida con los compradores, tiene la certeza del lugar geográfico de donde provienen los ingresos..." (4).

El último precedente emitido por la Comisión Arbitral fue "Carrier SA c. Provincia de Buenos Aires" (5), en donde el organismo volvió a ratificar: "...el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos provenientes de la venta de mercaderías, no responde al lugar físico de la entrega de ellas —como pretende la Provincia de Buenos Aires—, ni tampoco a la jurisdicción del domicilio de facturación o por ser el mero domicilio postal o fiscal del comprador — como está acreditado que ha hecho Carrier SA en algunos casos—, sino que toma importancia el lugar de destino final de las mismas, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas" (en tanto y en cuanto exista sustento territorial en esa jurisdicción y el mismo se corresponda con un domicilio perteneciente al comprador adquirente de los bienes).

En el caso que el contribuyente conozca de manera fehaciente el destino final de los bienes, se debe concluir que los ingresos "provienen" de dicha jurisdicción.

En ese sentido, no es determinante donde se "retiren" los bienes comercializados. Si el vendedor conoce que los productos tienen destino a una jurisdicción determinada, dichos ingresos deben atribuirse a esa jurisdicción.

IV. Resolución 14/2017 de la Comisión Arbitral

Las resoluciones emitidas en los últimos años fueron prefijando un concepto válido y razonable para la atribución de ingresos. Sin perjuicio de ello, no existía un criterio establecido desde los organismos interpretativos del CM.

A través de dos artículos, la Resolución emitida por la Comisión Arbitral viene a arrojar un manto de claridad y seguridad en la atribución de los ingresos por operaciones entre ausentes.

La mencionada Resolución establece que los ingresos de las operaciones entre ausentes como así también las realizadas a través de medios electrónicos, por Internet o sistema similar deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquel [\(6\)](#).

Aquí se expone con claridad que el domicilio del adquirente es aquel del destino final de los bienes.

En el caso en que no sea posible conocer el domicilio final de los bienes, la Resolución arroja un orden de prelación que se deberá seguir a los efectos de establecer el lugar de atribución del ingreso:

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

Es muy importante destacar que se deberá acudir a los registros y antecedentes documentales que acrediten la operatoria comercial para establecer el destino final de los bienes.

En cuanto a la prestación de servicios, la resolución deja en claro que sus ingresos se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas.

La resolución es de aplicación a partir del 25 de octubre de 2017, por lo cual, en virtud del principio de irretroactividad de la ley [\(7\)](#), el criterio establecido en la Resolución será de utilidad para las operaciones posteriores a la fecha de vigencia de la norma.

(1) El Convenio Multilateral enumera de manera enunciativa las operaciones realizadas a través de correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera

(2) Resolución 38/2012 (CA) "Expte. CM 956/2011 SYPHON SA c. Provincia de Misiones" y Resolución 20/2013 (CP) "Expte. CM 956/2011 SYPHON SA c. Provincia de Misiones".

(3) Cabe destacar, como se mencionó precedentemente, que estas erogaciones son un ejemplo de sustento territorial generado por gastos no computables a los efectos del cálculo del coeficiente de gastos.

(4) Más recientemente la Resolución 40/2016 (C.A.) en la causa "Chrysler Argentina SRL c. Provincia de Corrientes".

(5) Resolución 7/2017 (CA).

(6) Conf. art. 1º de la Resolución General 14/2017 de la CA.

(7) Art. 7º del Cód. Civ. y Com.

