

FACPCE
CEAT
MANUAL
DE
CONVENIO MULTILATERAL
REGIMEN GENERAL
REGIMENES ESPECIALES

Contiene 158 casos concretos de la Comisión Arbitral, de la
Comisión Plenaria y Jurisprudencia

3º EDICION
12 de MAYO de 2023

Autor:
OSCAR A. FERNANDEZ

*Contador Público (UBA)

*Especialista en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad Austral)

*Post Grado en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad de
Salamanca España)

Autor: Oscar A. Fernández

*Contador Público (UBA)

*Especialista en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad Austral)

*Post Grado en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad de Salamanca España)

Socio del estudio Fernández & Moya y Asociados.

Actividad docente

- Profesor de la “Maestría en Tributación” de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA.

- Profesor de la “Maestría en Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la UBA.

- Profesor de la “Maestría en Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la Universidad Austral

Actividad académica

- Coordinador técnico de la CEAT de la F.A.C.P.C.E.

- Miembro de la Comisión de Estudios Tributarios del C.P.C.E.P.B.A.

- Miembro de la Comisión de Impuestos de la delegación la Plata del C.P.C.E.P.B.A.

- Miembro activo de la A.A.E.F.

- Ex Investigador del CECyT (Área Tributaria)

Libros publicados

- Coautor del libro de “Convenio Multilateral” de Editorial Buyatti.

- Coautor del libro “Cuestiones Fundamentales de Procedimiento Tributario Nacional” de Editorial Buyatti.

- Coautor de distintas obras colectivas:

*Derecho Penal Tributario, Editorial Marcial Pons;

*Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional, Editorial la Ley;

*Derecho Penal Tributario, Editorial Ad-Hoc.

*Traducción Jurisprudencial del Régimen Penal Tributario, Editorial Errepar

- Autor del Informe N° 11 del CECyT Principios fundamentales para aplicar sanciones penales. Caso particular de la determinación sobre base presunta.

Autor del Manual de Impuesto a las ganancias (CEAT – FACPCE)

Autor del Manual de Impuesto sobre los bienes personales (CEAT – FACPCE)

Autor del Manual de Convenio multilateral (CEAT – FACPCE)

Autor del Manual de Monotributo (CEAT – FACPCE)

INDICE

REGIMEN GENERAL

<u>1 – Aplicación del convenio multilateral (Art.1 C.M.)</u>	Pág.19
Operaciones ente ausentes. Sustento territorial. Gastos en la jurisdicción del comprador.	Pág.19
Operaciones entre presentes	Pág.20
RCA 12/2010 Nidera SA c/Provincia de Buenos Aires del 20.04.2010	
RCP 1/2011 Nidera SA c/Provincia de Buenos Aires del 17.03.2011	
RCA 23/2012 Aurelia SA c/Provincia de Buenos Aires del 27.06.2012	
RCA 13/2022 Unisol SA c/Provincia de Buenos Aires del 04.05.2022	
Gastos que otorgan sustento territorial	Pág.30
Gastos Computables o Gastos no Computables	Pág.30
Distintos casos concretos de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria sobre el sustento territorial	Pág.30
Gastos relacionados con la actividad	Pág.30
RCA 4/1999 Capex SA c/Provincia de Mendoza del 10.08.1999.	
RCA 5/1999 Hidroeléctrica El Chocón SA c/Provincia de Mendoza del 10.08.1999.	
RCA 6/1999 Hidroeléctrica Piedra del Aguila SA c/Provincia de Mendoza del 10.08.1999.	
Gastos de transporte hasta la jurisdicción del comprador	Pág.32
RCP 1/2021 Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba del 11.03.2021.	
RCA 51/2019 Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba del 13.11.2019.	
RCA 3/1999 Carlavan Carlos c/Provincia de Rio Negro del 10.08.1999.	
Compras realizadas en la jurisdicción del comprador	Pág.34
RCP 1/2021 Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba del 11.03.2021.	

RCA 51/2019 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba** del 13.11.2019.

RCA 68/2017 **Sede América SA c/Provincia de Misiones** del 08.11.2017.

RCP 08/2022 **El Pajarito SA c/Provincia de Corrientes** del 10.03.2022.

Gastos de publicidad Pág.39

RCP 20/2013 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 18.06.2013.

RCA 38/2012 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 15.08.2012.

Gastos bancarios Pág.40

RCP 32/2018 **Sede América SA c/Provincia de Córdoba** del 08.11.2018.

RCA 7/2018 **Sede América SA c/Provincia de Córdoba** del 07.03.2018.

RCP 20/2013 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 18.06.2013.

RCA 38/2012 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 15.08.2012.

Gastos de internet Pág.45

RCP 20/2013 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 18.06.2013.

RCA 38/2012 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 15.08.2012.

Gastos en el domicilio legal Pág.46

RCP 10/2020 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires** del 16.04.2020.

RCA 22/2019 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires** del 12.06.2019.

Gastos de escasa significación Pág.46

RCP 1/2021 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba** del 11.03.2021.

RCA 68/2017 **Sede América SA c/Provincia de Misiones** del 08.11.2017.

RCA 22/2019 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires** del 12.06.2019.

RCP 26/2015 **Triangular SA c/Provincia de Chubut** del 17.09.2015

RCA 54/2014 Triangular SA c/Provincia de Chubut del 10.09.2014	
RCA 64/2014 INLAB SA c/Provincia de Chubut del 15.10.2014	
RCP 20/2013 Syphon SA c/Provincia de Misiones del 18.06.2013.	
Gastos para recuperar un crédito moroso	Pág.49
RCA 19/2022 Wolrd Sport SRL c/Provincia de Córdoba del 08.06.2022	
RCP 2/2023 Worl Sport SRL c/Provincia de Córdoba del 09.03.2023	
Presunción de sustento territorial en función de la R.G. (C.A.) 83/2002	Pág.53
RCP 12/2022 System Argentina SA c/Provincia de Salta del 09.06.2022	
El fallido intento de la Comisión Arbitral respecto de la asignación de las comisiones e impuestos bancarios	Pág.56
R.G. (C.A.) 7/2016 (B.O.29.04.2016)	Pág.56
Tratamiento en el Convenio Multilateral de los gastos relacionados con la utilización de cuentas bancarias	
R.G. (C.A.) 9/2016 (B.O.27.05.2016)	Pág.57
Se suspende la aplicación de la R.G. (C.A.) 7/2016 (B.O.29.04.2016)	
R.G. (C.P.) 41/2016 (B.O.16.12.2016)	Pág.57
Se deroga la R.G. (C.A.) 7/2016 (B.O.29.04.2016)	
Sentencia de la Cámara Tucumán	Pág.59
Cámara en lo Contencioso Administrativo de Tucumán Sala I Toyota Argentina SA c/Provincia de Tucumán del 11.02.2020	
<u>2 – Atribución de ingresos (Art. 2 C.M.)</u>	Pág.66
Operaciones por internet, por medios electrónicos	Pág.67
Presunción de sustento territorial. R.G. (C.A.) 83/2002 (Derogada por la R.G. (C.A.) 5/2021)	Pág.67
Distintos casos concretos de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria sobre la presunción de sustento territorial (R.G. (C.A.) 83/2002)	Pág.68
RCA 55.2007 Intcomex Argentina SRL c/Provincia de Jujuy del 20.11.2007	
RCP 15.2008 Intcomex Argentina SRL c/Provincia de Jujuy del 16.10.2008	
Destino final de los bienes. Operaciones entre ausentes. R.G. (C.A.) 14/2017	

La nueva Resolución General de la Comisión Arbitral R.G. (C.A.) 5/2021 (B.O.22.03.2021). La derogación de la R.G. (C.A.) 83/2002. Pág.71

Casos concretos de la Comisión Plenaria y de la Comisión Arbitral referidos al destino final de los bienes Pág.78

DESTINO FINAL DE LOS BIENES

RCP 05.2022 **Sucesores de Alfredo Williner SA c/CABA** del 10.03.2022

Se debe extremar los recaudos para conocer el destino final. Se debe probar que no es posible conocer el destino final

RCA 10.2022 **Industrias Cerámicas Lourdes SA c/Provincia de Buenos Aires** del 06.04.2022

RCP 17.2022 **BGH SA c/Provincia de Santa Fe** del 08.08.2022

El centro de distribución no es el lugar de destino final de los bienes

RCA 02.2022 **BGH SA c/Provincia de Santa Fe** del 08.02.2022

RCA 06.2023 **Aladin SRL c/CABA** del 12.04.2023

El depósito de las empresas transportistas contratadas por el comprador no es el lugar de destino final de los bienes

RCP 19.2022 **Philips Argentina SA c/Provincia de SantaFe** del 08.09.2022

Presunción del lugar de destino final de los bienes en función de las retenciones que le practicaron

RCA 05/2023 **Peugeot Citroen Argentina SA c/Provincia de Corrientes** del 12.04.2023

Ventas a través de un concesionario oficial que no tiene sucursales

RCP 11/2022 **Ford Argentina SCA c/Provincia de Rio Negro** del 09.06.2022

Ventas a través de un concesionario oficial que tiene sucursales

RCA 23/2021 **Ford Argentina SCA c/Provincia de Rio Negro** del 08.09.2021

RCA 22/2022 **Gax SA c/Provincia de Buenos Aires** del 06.07.2022

Ventas a través de contratos de franquicias

RCP 31.2020 **Maycar SA c/Provincia de Tierra del Fuego** del 03.12.2020

RCA 42.2019 **Maycar SA c/Provincia de Tierra del Fuego** del 02.10.2019

RCA 7/2020 **Gilera Motors Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires** del 15.07.2020

RCA 15/2020 **Tuttoital SRL c/Provincia de Buenos Aires** del 16.09.2020

RCA 18/2020 **Centro Estant SA c/Provincia de Córdoba** del 14.10.2020

RCA 3/2020 **Enod SA c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires** del 15.04.2020

RCP 03/2021 **Whirlpool Argentina SRL c/Provincia de Santa Fe** del 09.09.2021

RCA 17/2020 **Whirlpool Argentina SRL c/Provincia de Santa Fe** del 14.10.2020

RCP 15/2019 **Nordenwagen SA c/Provincia de Buenos Aires** del 12.09.2019

RCP 24/2019 **Metalúrgica Industrial SA c/Provincia de Santa Fe** del 14.11.2019

RCA 20/2019 **Carraro Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires** del 12.06.2019

RCP 19/2018 **Vesuvius Vear SA c/Provincia de Chubut** del 07.06.2018

RCP 17/2018 **Unión Cooperativas Agrícolas Algodoneras Limitada (UCAAL) c/Provincia de Formosa** del 07.06.2018

RCP 12/2018 **Mercedes Benz Argentina SA c/Provincia de Corrientes** del 07.06.2018

RCP 14/2017 **Scania Argentina SA c/Provincia de Corrientes** del 15.06.2017

RCP 13/2017 **Honda Motor de Argentina SA c/Provincia de Mendoza** del 15.06.2017

RCP 9/2017 **Loma Negra SA c/Provincia de La Pampa** del 9.03.2017

RCP 1/2017 **Honda Motor de Argentina SA c/Provincia de Corrientes** del 9.03.2017

Lugar de prestación del servicio Pág.116

Casos concretos de la Comisión Plenaria y de la Comisión Arbitral referidos al lugar de prestación del servicio Pág.116

RCP 02/2022 **Acme Analytical Laboratories (Argentina) SA c/Provincia de Santa Cruz** del 10.03.2022

RCP 24/2020 **Travel Rock SA c/Provincia de Rio Negro** del 17.09.2020

RCA 36/2019 **Travel Rock SA c/Provincia de Rio Negro** del 11.09.2019

RCA 22/2020 **Derudder Hermanos SRL c/Provincia de Rio Negro** del 11.11.2020

RCA 04/2021 **Mercado Libre SRL c/Provincia de Santa Fe** del 09.08.2021

RCA 12/2020 **Mercado Libre SRL c/Provincia de Santa Fe** del 12.08.2020

RCA 16/2020 **Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería SA c/Provincia de Chubut** del 16.09.2020

Base de distribución. Ingresos brutos totales Pág.137

Ingresos computables Pág.138

Ingresos gravados, exentos y gravados a tasa cero Pág.138

Ingresos no computables Pág.138

Ingresos por regímenes especiales Pág.138

Venta de Bienes de Uso Pág.139

Recupero de Gastos Pág.139

Subsidios Pág.139

Recupero de Deudores Incobrables Pág.139

Recupero de Impuestos Pág.139

Ingresos por Exportaciones (de bienes o servicios) Pág.139

Valor patrimonial proporcional Pág.140

Diferencias de cambio Pág.140

Ingresos y Gastos netos de descuentos Pág.141

3 – Gastos Computables y Gastos no Computables (art. 3 C.M.) Pág.142

Gastos Computables Pág.142

Los sueldos, jornales y toda otra remuneración Pág.142

Combustibles y fuerza motriz	Pág.142
Reparaciones y conservación	Pág.142
Alquileres	Pág.142
Primas de seguros	Pág.142
Gasto de compra	Pág.142
Gastos de administración	Pág.142
Gastos de producción	Pág.142
Gastos de comercialización	Pág.142
Amortizaciones	Pág.142
Cargas Sociales	Pág.143
Amortizaciones	Pág.143
Regalías no Hidrocarburíferas	Pág.144
Definición Regalía	Pág.144
Regalías Hidrocarburíferas	Pág.144
Los gastos no enumerados (expresamente como computables o no computables) deben considerarse gastos computables	Pág.145
RCA 24/2017 Ysur Energía Argentina SRL c/Provincia de Neuquén del 05.04.2017	
Fletes y comisiones incluidos en el costo	Pág.145
RCA 7/2018 Sede América SA c/Provincia de Córdoba del 07.03.2018.	
RCA 14/2015 Octano SRL c/Provincia de Tucumán del 18.02.2015	
RCP 1/2016 Octano SRL c/Provincia de Tucumán del 17.03.2016	
Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires Tejimet SA Sala III del 07.08.2007	
Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires Santa Fe Materiales SA Sala III del 14.05.2013	

Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires **Dislac Trelew SRL** Sala III del 26.07.2016

Gastos no Computables Pág.149

Costo de la Materia Prima Pág.149

Costo de los Servicios Pág.149

Gastos de Propaganda y Publicidad Pág.149

Impuestos Pág.149

Intereses Pág.149

Honorarios de Directores Pág.149

Definición de materia prima Pág.150

RCA 11/2021 **Avícola Telos SA c/Provincia de Buenos Aires** del 05.03.2021

Gastos por Exportaciones (de bienes o servicios) Pág.152

Deudores Incobrables Pág.154

Valor patrimonial proporcional Pág.154

Diferencias de cambio Pág.155

Casos concretos de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria sobre gastos no computables Pág.156

RCA 22/2018 **Enod SA c/Provincia de Buenos Aires** del 11.06.2018

4 – Imputación de Gastos (art. 4 C.M.) Pág.156

Gastos soportados en la jurisdicción Pág.156

Gastos de escasa significación Pág.156

Definición de gastos de escasa significación Pág.156

Gastos de Transporte Pág.156

Regalías Pág.157

Casos concretos de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria sobre imputación de gastos Pág.158

RCA 04/2023 **Cresud SA c/CABA** del 08.03.2023

Atribución de gastos comunes entre el Régimen general y el Régimen especial

RCA 01/2023 **Interpack SA c/Provincia de Buenos Aires** del 08.02.2023

Atribución de Sueldos y Cargas sociales, Telecomunicaciones y Gastos varios

RCP 16/2022 **Interpack SA c/Provincia de Buenos Aires** del 08.09.2022

RCA 29/2021 **Interpack SA c/Provincia de Buenos Aires** del 06.10.2021

RCP 13/2022 **Nike Argentina SRL c/Provincia de Santa Fe** del 09.06.2022

Atribución de Sueldos y Cargas sociales

RCA 28/2021 **Nike Argentina SRL c/Provincia de Santa Fe** del 06.10.2021

RCA 3/2020 **Enod SA c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires** del 15.04.2020

Imputación de Gastos bancarios, Gastos de movilidad y viáticos, Fletes y combustibles

RCA 17/2020 **Whirlpool Argentina SRL c/Provincia de Santa Fe** del 14.10.2020

Imputación de Sueldos, Cargas sociales y Regalías

RCA 20/2020 **Frigorífico Bell Ville SA c/Provincia de Córdoba** del 14.10.2020

Imputación de Sueldos y Cargas sociales, Combustibles, Peaje, Mantenimiento y reparaciones

RCA 23/2020 **FGH SA c/Provincia de Misiones** del 11.11.2020

Comisiones de los agentes de venta

RCP 3/2020 **Carraro Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires** del 16.04.2020

Electricidad, combustibles y suministros

RCA 20/2019 **Carraro Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires** del 12.06.2019

RCA 13/2018 **Peugeot Citroen Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires** del 09.05.2018

Atribución de Sueldos y Cargas sociales, Gastos de comercialización y Gastos de despacho

<u>5 – Ingresos y Gastos a considerar (art. 5 C.M.)</u>	Pág.188
Coeficiente unificado	Pág.188
Primer anticipo vs Cuarto anticipo	Pág.188
Coeficiente. Cómputo de decimales	Pág.189
Balance ajustado por inflación	Pág.189
Normas internacionales de información financiera	Pág.189
<u>6 – Venta de mercaderías en consignación</u>	Pág.190
Se aplica el art. 2 del C.M. y no el art. 11 (Rematadores, Comisionistas, Otros intermediarios) del C.M.	Pág.190
RCA 25/2019 Gobbi Novag SA c/Provincia de Buenos Aires del 03.07.2019	
RCA 9/2020 Gobbi Novag SA c/Provincia de Buenos Aires del 16.04.2020	
<u>7 – Actividad de logística</u>	Pág.192
Se aplica el art. 2 del C.M. y no el art. 9 (Empresas de Transporte) del C.M.	Pág.192
RCP 8/2019 Andreani Logística SA c/Provincia de Santa Fe del 13.06.2019	
<u>8 – Principio de la Realidad económica</u>	Pág.194
Art. 27 del Convenio Multilateral	Pág.194
<u>9 – Los regímenes de recaudación de impuesto sobre los ingresos brutos no deben generar permanentemente saldo a favor</u>	
Tribunal Supremo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia del 12/11/08.	Pág.195
<u>REGIMENES ESPECIALES</u>	
<u>10 – Actividades de la Construcción (Art.6 C.M.)</u>	Pág.199
Distribución del 10% correspondiente a la administración	Pág.199
Empresas concesionarias de corredores viales	Pág.201
Casos concretos de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria	Pág.202
RCA 3/2018 San Antonio Internacional SA c/Provincia de Salta del 07.02.2018	

RCP 33/2018 **San Antonio Internacional SA c/Provincia de Salta** del 08.11.2018

RCA 36/2017 **Sociedad Integrada de Buenos Aires UTE c/Provincia de Buenos Aires** del 14.06.2017

RCP 10/2018 **Sociedad Integrada de Buenos Aires UTE c/Provincia de Buenos Aires** del 07.06.2018

RCA 45/2017 **Unión Transitoria de Empresas (UTE) – Constructora Norberto Odebrech SA, Benito Roggio e Hijos SA, Supercemento SA, José Cartellone Construcciones Civiles SA c/Provincia de Buenos Aires** del 12.06.2017

RCP 13/2018 **Unión Transitoria de Empresas (UTE) – Constructora Norberto Odebrech SA, Benito Roggio e Hijos SA, Supercemento SA, José Cartellone Construcciones Civiles SA c/Provincia de Buenos Aires** del 07.06.2018

RCA 55/2014 **Kank y Costilla SA c/Provincia de Chubut** del 10.09.2014

RCA 22/2013 **Credil SRL c/CABA** del 17.06.2013

11 – Empresas de Transporte (Art.9 C.M.) Pág.216

Traslado de gas por gasoductos Pág.216

Casos concretos de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria Pág.216

RCA 19/2019 **Líneas Aéreas Costarricenses SA c/CABA** del 08.05.2019

RCA 54/2019 **Líneas Aéreas Costarricenses SA c/CABA** del 04.12.2019

RCP 25/2020 **Líneas Aéreas Costarricenses SA c/CABA** del 17.09.2020

RCA 34/2018 **Andreani Logística SA c/Provincia de Santa Fe** del 05.09.2018

RCP 08/2019 **Andreani Logística SA c/Provincia de Santa Fe** del 13.06.2019

RCA 53/2017 **Transportadora de Gas del Norte SA c/Provincia de Tucumán** del 17.08.2017

RCP 2/2017 **Aerolíneas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires** del 09.03.2017

RCA 64/2013 **Aerolíneas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires** del 10.12.2013

RCA 70/2013 **Royal Air SA c/Provincia de Buenos Aires** del 10.12.2013

RCP 14/2007 **Empresa de Transporte Aconquija SRL c/Provincia de Catamarca** del 29.03.2007

RCA 33/2006 **Empresa de Transporte Aconquija SRL c/Provincia de Catamarca** del 15.08.2006

RCP 24/2006 **Crucero del Norte SRL c/Provincia de Misiones** del 14.09.2006

RCA 61/2005 **Crucero del Norte SRL c/Provincia de Misiones** del 15.11.2005

RCP 22/2004 **Trasportes Sideco SRL c/CABA** del 03.12.2004

RCA 11/2004 **Trasportes Sideco SRL c/CABA** del 18.05.2004

RCP 03/2005 **Gasnor SA c/Provincia de Salta** del 31.03.2005

RCA 24/2004 **Gasnor SA c/Provincia de Salta** del 20.07.2004

12 – Profesiones Liberales (Art.10 C.M.) Pág.251

Empresas consultoras Pág.251

Administración en más de una jurisdicción Pág.251

Casos concretos de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria Pág.253

RCA 71/2015 **Johnsondiversey Inc. de Argentina SRL c/Provincia de Buenos Aires** del 16.09.2015

13 – Rematadores, Comisionistas, otros Intermediarios (Art.11 C.M.) Pág.256

Casos concretos de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria Pág.258

Para la aplicación del art. 11 del Convenio Multilateral deben existir dos jurisdicciones

RCP 09/2020 **Gobbi Novag SA c/Provincia de Buenos Aires** del 16.04.2020

RCP 26/2018 **Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires** del 08.11.2018

RCA 44/2017 **Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires** del 12.07.2017

RCP 05/2017 **Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires** del 09.03.2017

La actividad de administración de fideicomisos tipifica en el art. 2 del Convenio Multilateral

RCA 08/2017 Eidico SA c/Provincia de Buenos Aires del 08.02.2017	
Asignación del 20% correspondiente a la administración entre dos jurisdicciones	
La intermediación en servicios no tipifica en el art. 11 del Convenio Multilateral	
RCP 07/2023 Intagro SA c/CABA del 12.04.2023	
Asignación del 80% de los ingresos por Comisiones por ventas	
RCA 03/2023 Gobbi Novag SA c/Provincia de Buenos Aires del 08.03.2023	
Tratamiento de la actividad de acopio de cereales en el convenio multilateral	Pág.273
Casos concretos de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria	Pág.273
RCA 49/2009 Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez c/Provincia de Santa Fe del 17.11.2009	
RCA 50/2010 Huinca Cereales SRL c/Provincia de Santa Fe del 20.10.2010	
RCP 18/2014 Lelfun SA c/Provincia de Buenos Aires del 19.06.2014	
RCA 79/2015 La Bragadense SA c/Provincia de Buenos Aires del 21.10.2015	
RCP 29/2016 La Bragadense SA c/Provincia de Buenos Aires del 17.11.2016	
<u>14 – Entidades de seguros (Art.7 C.M.)</u>	Pág.291
Administración en más de una jurisdicción	Pág.291
Tarjetas de crédito (que no sean entidades financieras). Distribución de ingresos	Pág.293
Casos concretos de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria	Pág.293
RCP 25/2019 COPROA Cooperativa de Provisión de Servicios para Productores de Seguro Limitada c/CABA del 14.11.2019	
RCP 04/2017 Hugo Leonardo Carlini (solidario de Italcred SA) c/Provincia de Buenos Aires del 09.03.2017	
RCA 52/2017 Hugo Leonardo Carlini (solidario de Italcred SA) c/Provincia de Buenos Aires del 17.08.2017	
<u>15 – Prestamistas no organizados como empresa (Art.12 C.M.)</u>	Pág.303
<u>16 – Entidades financieras (Art. 8 C.M.)</u>	Pág.304

<u>17 – Actividad Primaria (Art.13 C.M.)</u>	Pág.309
Primer párrafo del art. 13	Pág.309
Productores agropecuarios	Pág.309
Casos concretos de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria	Pág.310
RCA 46/2019 Total Austral sucursal Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires del 13.11.2019	
RCP 06/2018 Aguas Danone de Argentina SA c/Provincia de Mendoza del 08.03.2018	
RCA 33/2017 Aguas Danone de Argentina SA c/Provincia de Mendoza del 10.05.2017	
RCP 05/2018 Aguas Danone de Argentina SA c/Provincia de Mendoza del 08.03.2018	
RCA 31/2017 Aguas Danone de Argentina SA c/Provincia de Mendoza del 10.05.2017	
RCP 03/2017 Tecpetrol SA c/Provincia de Buenos Aires del 09.03.2017	
RCA 24/2017 Ysur Energía Argentina SRL c/Provincia de Neuquén del 05.04.2017	
RCA 40/2013 YPF SA c/Provincia de Tierra del Fuego del 21.08.2013	
RCA 21/2013 Agropecuaria La Lucia SA c/Provincia de Buenos Aires del 17.06.2013	
RCA 34/2013 Fecovita Cooperativa Limitada c/Provincia de Misiones del 21.08.2013	
RCA 45/2010 Valerio Oliva SA c/Provincia de Misiones del 16.09.2010	
Segundo párrafo del art. 13	Pág.338
Acopiadores de lana	Pág.338
Casos concretos de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria	Pág.339
RCP 15/2018 Enod SA c/Provincia de Formosa del 07.06.2018	
RCA 38/2017 Enod SA c/Provincia de Formosa del 14.06.2017	
RCA 62/2017 Bioart SA c/Provincia de Corrientes del 11.10.2017	

Tercer párrafo del art. 13	Pág.345
Mera compra	
Casos concretos de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria	Pág.345
RCP 06/2022 Trading Sur SA c/Provincia de Córdoba del 10.03.2022	
Compra de productos agropecuarios en la Provincia de Córdoba que luego se exportan	
RCA 13/2020 Frigolar SA c/Provincia de Córdoba del 12.08.2020	
RCA 53/2019 Maderera los Troncos SA c/Provincia de Corrientes del 04.12.2019	
RCP 01/2021 Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba del 11.03.2021	
RCA 51/2019 Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba del 13.11.2019	
RCA 27/2019 Cofco Argentina SA c/Provincia de Córdoba del 03.07.2019	
RCA 10/2018 Nidera SA c/Provincia de Córdoba del 11.04.2018	
RCP 17/2017 Monsanto Argentina SA c/Provincia de Chaco del 07.09.2017	
RCA 41/2017 Monsanto Argentina SRL c/Provincia de Chaco del 14.06.2017	
RCA 50/2009 Masisa Argentina SA c/Provincia de Corrientes del 17.11.2009	
RCA 33/2007 Aceitera General Deheza SA c/Provincia de Salta del 19.06.2007	
RCA 10/2007 Louis Dreyfus y Cía. Ltda. c/Provincia de Chaco del 28.03.2007	
RCP 19/2004 Syngenta Agro SA c/Provincia de Salta del 03.12.2004	
RCA 06/2004 Syngenta Agro SA c/Provincia de Salta del 23.03.2004	
RCP 09/2003 Pecom Agra SA c/Provincia de Salta del 27.03.2003	
RCA 28/2002 Pecom Agra SA c/Provincia de Salta del 17.09.2002	
<u>18 – Inicio y cese de actividades</u>	Pág.387
<u>19 – Régimen Municipal</u>	Pág.392
Jurisprudencia	Pág.395

CSJN **Eso Petrolera Argentina SRL c/Municipalidad de Quilmes** del 02.09.2021

CSJN **Gasnor SA c/Municipalidad de la Banda** del 07.10.2021

20 – Resolucion de casos concretos. Protocolo adicional Pág.408

Protocolo adicional (18/12/1980) Pág.408

R.G. (C.A.) 18/2022 (B.O.16.12.2022) sobre el protocolo adicional Pág.410

Jurisprudencia sobre el Protocolo adicional (18/12/1980) Pág.414

CSJN **First Data Cono Sur SRL c/Provincia de Corrientes CSJN** del 28.03.2023

Prescripción

Aplicación del protocolo adicional

CSJN **Argencard SA c/Provincia de Entre Ríos** del 29.11.2011

Aplicación del protocolo adicional

ACLARACION RESPECTO DE LOS CASOS CONCRETOS DE LA COMISION ARBITRAL Y DE LA COMISION PLENARIA Y DE LA JURISPRUDENCIA

En los casos concretos de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria y en la Jurisprudencia , los destacados son nuestros. Las transcripciones son literales.

=====

CONVENIO MULTILATERAL – REGIMEN GENERAL

R.G. (C.A.) 18/2022 (B.O.16.12.2022) último reordenamiento de Resoluciones Generales de la Comisión Arbitral.

1 - APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL (ART.1)

ACTIVIDADES INTER JURISDICCIONALES

Las actividades a que se refiere el Convenio Multilateral son aquéllas que se ejercen 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, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia.

Se encuentran comprendidos los casos en los que se configure alguna de las siguientes situaciones:

- a) La industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente;
- b) Todas las etapas de la industrialización o comercialización se efectúen en una o varias jurisdicciones y la dirección y administración se ejerza en otra u otras;
- c) El asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otra u otras;
- d) El asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados económicamente en otra u otras jurisdicciones.

OPERACIONES ENTRE AUSENTES. SUSTENTO TERRITORIAL. GASTOS.

Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3º, pero **vinculados con las actividades** que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, **cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación** que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.).

Comentarios:

El último párrafo del art .1 del C.M. en el caso de OPERACIONES ENTRE AUSENTES para que exista sustento territorial, EXIGE que se REALICEN GASTOS en la jurisdicción DEL COMPRADOR.

INTERROGANTE:

Se puede presumir el sustento territorial ~~¿¿¿¿¿~~. Este interrogante será contestado mas adelante en función de lo normado en las R.G. (C.A.) 83/2002 (HOY DEROGADA), 14/2017 y 5/2021, al momento de analizar las operaciones realizadas por medios electrónicos.

EL SUSTENTO TERRITORIAL PUEDE SER PURO O IMPURO

Sustento territorial puro:

Por presencia directa del contribuyente en la jurisdicción del comprador, por si o a través de terceras personas (por ejemplo: A través de un intermediario en la jurisdicción del comprador).

Sustento territorial impuro:

Sin presencia directa del contribuyente en la jurisdicción del comprador, por si o a través de terceras personas. Pero REALIZANDO GASTOS en la jurisdicción del comprador. (por ejemplo: Gastos de transporte).

=====

OPERACIONES ENTRE PRESENTES

RCA 12/2010 Nidera SA c/Provincia de Buenos Aires del 20.04.2010

OPINION DE LA EMPRESA

*“Que la accionante indica que la controversia trata sobre la interpretación de los arts. 1º y 2º, inc. b), del Convenio Multilateral en relación con la atribución de la base imponible derivada de las **operaciones entre ausentes**. Dice que el problema central consiste en determinar de qué jurisdicción provienen los ingresos de tales operaciones.*

*Que alude luego a jurisprudencia de los Organismos de Aplicación sobre el modo de atribuir los ingresos en cuestión y que **desde hace treinta años Nidera atribuye sus ingresos producidos por operaciones entre ausentes al domicilio de los adquirentes**; que la Provincia consistentemente aceptó la posición de Nidera durante ese lapso pues nunca impugnó el criterio de la empresa.*

*Que, **sorpresivamente, alega, la Provincia cambió su criterio al sostener que los ingresos deben atribuirse al lugar donde el contribuyente entrega la mercadería**, en vez del domicilio del adquirente, lo que implica una aplicación retroactiva de su nuevo criterio de interpretación.*

Que afirma que los ingresos de la empresa provienen de operaciones entre ausentes y los adjudica a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por formalizarse dichas operaciones por alguno de los modos previstos en el último párrafo del

art. 1º del Convenio Multilateral, del que surge que los ingresos deben atribuirse a la jurisdicción del domicilio del adquirente, según el inc. b) del art. 2º.

Que **las operaciones en cuestión son concertadas por vía telefónica o correo electrónico** recibido en la oficina central de Nidera en la Ciudad Autónoma, pues allí está su centro de intereses comerciales, por ejemplo, Gerencia y Dirección Comercial, quienes ejercen el control de la comercialización. Luego de cumplir con aquel control, la autorización se confirma al cliente por los mismos medios, todo lo cual permite a la empresa el despliegue correcto de su actividad. Señala que la operación queda firme una vez que es autorizada y confirmada, y por regla no se suscribe contrato en presencia de ambas partes, de lo que surge que son operaciones entre ausentes.

Que por otra parte, en las operaciones en cuestión en ningún caso hubo un desplazamiento a la Provincia por parte de la empresa que signifique un esfuerzo de venta.

Que expresa que la postura de la Provincia implica desconocer el Convenio Multilateral, inclusive en el art. 12 de la Resolución General (CA) N° 1/2007 cuando habla de las transacciones por medios electrónicos, internet o similares, pues adopta una que es totalmente disímil a la establecida en el Acuerdo, al pretender que la atribución de los ingresos debe efectuarse a la jurisdicción de la entrega de los bienes, en desmedro de la jurisdicción del domicilio del adquirente.

Que **cuestiona que la Provincia sostenga que tales operaciones fueran entre presentes**, ya que la propia jurisdicción no desconoce el hecho de haberse transado entre ausentes al decir que no niega que las operaciones fueron concertadas mediante alguno de los medios a que se refiere el art. 1º del Convenio Multilateral, sino que sostiene que el carácter de operaciones entre presentes viene dado por el hecho de que existió habitualidad en dichas operaciones o por el hecho de que Nidera haya realizado más de una operación con sus clientes.

Que la actitud de la Provincia de Buenos Aires se aparta del Convenio Multilateral por cuanto la habitualidad no constituye un elemento determinante para la consideración de las operaciones entre ausentes. Afirma que **dos son los requisitos para que una operación sea considerada hecha entre ausentes: realizarla por alguno de los medios que establece la norma** y además, **que existan gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente**, y la empresa cumple con ambos.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Que en respuesta al traslado corrido, la Provincia de Buenos Aires dice que el ajuste atribuye los ingresos originados por la denominada **actividad de reventa, comprensiva de la comercialización de nutrientes y agroquímicos**, a la Provincia de Buenos Aires toda vez que ha constatado que se encuentra en

presencia de **una operatoria entre presentes y la entrega de los productos se lleva a cabo en plantas que la firma posee en dicha jurisdicción.**

(..)

Que dice que **los datos recabados por la fiscalización demuestran que no se está en presencia de operaciones esporádicas, sino continuas, de tracto sucesivo y permanente;** que en la mayoría de los casos el lugar de entrega no tiene lugar en la Ciudad Autónoma, sino en las Provincias de Buenos Aires, Entre Ríos, Santa Fe, Tucumán, Chaco, La Pampa y Córdoba.

Que **los productos son vendidos con regularidad a los mismos compradores,** los cuales tienen sus plantas en la Provincia de Buenos Aires y en otras jurisdicciones, lo que indica sin duda, que **existe una negociación y concertación previa, no dándose los supuestos previstos por el último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral.** Entiende que el criterio verdaderamente utilizado por Nidera es el de la concertación y por ese motivo asignó los ingresos a la Ciudad Autónoma.

Que Nidera no prueba que se esté en presencia de operaciones entre ausentes y por otra parte, ignora la **trascendencia y sentido que las Comisiones Arbitral y Plenaria le dieron a las operaciones que asumen características de tracto sucesivo, continuo y permanente.** Asimismo, al definir las como operaciones entre ausentes se ve obligada a sostener que debe imputar los ingresos al domicilio legal del adquirente y ello conlleva a que la asignación, que se efectuó según el criterio de la concertación, tenga como destinataria casi siempre a la misma jurisdicción (CABA) porque allí está el domicilio legal de sus clientes, desconociendo la actividad efectivamente desarrollada en varias jurisdicciones que cita.

Que por la forma que Nidera describe el desarrollo de sus actividades, se desprende que **existe un total conocimiento de cada uno de sus clientes, por lo que las operaciones revisten las características de tracto, continuidad y permanencia propias de las operaciones entre presentes.**

Que **es imposible afirmar que sean operaciones entre ausentes especialmente si se tiene en cuenta que la relación entre Nidera y sus clientes se caracteriza por su permanencia en el tiempo** y la necesidad de controlar diversas condiciones de comercialización, características del cliente y otros factores relevantes del mercado, para que una vez que han sido analizados se produzca o no la autorización por la oficina central de Nidera en la CABA. Que el tipo de operaciones realizadas son de similares características a las analizadas en los casos Terminal Quequén SA y Ambest SA.

Que entiende que **la incorporación del último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral está destinado a las operaciones por correspondencia, esporádicas o aisladas, pero no como las de marras,** y lo que el Convenio ha querido decir en el párrafo citado fue que estaban alcanzadas todas las operaciones, sean habituales o meramente accidentales, sin hacer referencia alguna al modo en que se perfecciona el consentimiento.

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión observa que la cuestión que se controvierte en estas actuaciones consiste en determinar si las operaciones realizadas por Nidera, en este caso, son de las denominadas "entre ausentes", como ella afirma, o por el contrario, no revisten esa característica y la atribución debe hacerse de manera diversa, según la pretensión de la Provincia de Buenos Aires.

Que **está aceptada la existencia de sustento territorial** ya que atribuye ingresos a varias jurisdicciones, incluyendo al Fisco accionado, razón por la cual el tema debe centrarse en el indicado en el párrafo anterior.

OPERACIONES ENTRE AUSENTES

Que es indudable que en las operaciones citadas en el último párrafo del art. 1º -denominadas "operaciones entre ausentes"-, la atribución de ingresos debe efectuarse a la jurisdicción del domicilio del adquirente, pues así está dispuesto de manera expresa en el Convenio Multilateral. No obstante, es imperioso establecer si, en la presente causa, habida cuenta de los argumentos y pruebas aportadas, se está en presencia de tal tipo de operaciones, y por otro lado, por la vinculación que la Provincia le atribuye, intentar establecer cuál es la significación que el Convenio Multilateral brinda al concepto "domicilio del adquirente".

NIDERA NO PRUEBA QUE LAS OPERACIONES SEAN ENTRE AUSENTES

Que **Nidera no acredita que las operaciones realizadas sean del tipo de las mencionadas en el último párrafo del art. 1º o art. 2º, inc. b), del Convenio Multilateral. No parece razonable que por treinta años, según dichos de la empresa, haya concertado sus operaciones por vía telefónica o correo electrónico**, por estar en la Ciudad Autónoma su centro de intereses, o porque allí se lleven a cabo operaciones de control o de viabilidad de cada transacción, o porque tal operación recién quede firme una vez autorizada y confirmada por alguna de las dependencias que menciona.

Que en el sitio Web de la firma se destaca que las "...actividades están compuestas por la recepción, almacenaje, acondicionamiento y comercialización de granos, oleaginosas, aceites, harinas y derivados... la producción y comercialización de aceites comestibles envasados... producción y provisión de híbridos y variedades para el mercado de semillas, junto con la distribución de una gran variedad de insumos agropecuarios".

Que la realización de esas operaciones, según la accionante, reviste cierta complejidad. Expresa que la operación no se resuelve con un llamado telefónico, una carta o un correo electrónico, y que por sólo alguno de esos medios se acuerde una operación, se recabe información sobre las calidades del cliente, se apruebe la operación y a la vez se la autorice y haga conocer el cliente. Que no puede determinarse si la concreción ocurre con el simple llamado telefónico -que

hay que aclarar que tal llamado es entre "presentes-; es por vía postal, o un correo electrónico, o se recabe información sobre el cliente, o se aprueba su obligación.

Que se debe agregar que **existen dieciocho puntos de venta, en distintas jurisdicciones, que debe entenderse fueron instalados con la finalidad de vender, y cuya existencia no tendría sentido si buena parte de las operaciones se hicieran "entre ausentes"** pues, según invoca, toda la operatoria se concentra en la sede de la empresa, y es la única que vende y aprueba la operación con sus clientes.

Que el Organismo tiene dicho que **si los productos son vendidos habitualmente y con regularidad a los mismos compradores que tienen sus plantas en otras jurisdicciones, distintas a la de la sede de la empresa, se supone que existe una negociación previa tras la cual se concreta el negocio.**

Que cabe recordar que en los casos **Ambest SA e ICI SA** se resolvió en el sentido propuesto por las Provincias de Buenos Aires y San Luis, respectivamente, al considerar la Comisión que **se estaba en presencia de contratos entre presentes, aunque eventualmente hubieran existido comunicaciones epistolares o telefónicas entre las partes, vinculadas al contrato.**

Que en consecuencia, **no está acreditado en el caso que las operaciones objeto de la determinación sean las denominadas "operaciones entre ausentes" por lo que corresponde asignar los ingresos al lugar de entrega de los bienes"**.

RCP 1/2011 **Nidera SA c/Provincia de Buenos Aires** del 17.03.2011

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

"Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión Plenaria observa que el recurso impugna la Resolución N° 12/2010 de la Comisión Arbitral en cuanto ella asigna vigencia al criterio con carácter retroactivo y no prospectivo; y alternativamente, a falta de lo anterior, también impugna la no aplicabilidad del Protocolo Adicional.

Que debe recordarse que en oportunidad de su acción ante la Comisión Arbitral, **Nidera solicitó que ante el supuesto de ser válido el criterio de la Dirección Provincial de Rentas, las pautas a aplicar lo sean de modo prospectivo, por imperio de la Resolución N° 6/96 de la Comisión Plenaria adoptada en el caso Siderca.**

Que no se descarta como principio, que aquellos precedentes citados por Nidera pueden resultar aplicables a las causas radicadas ante las Comisiones, pero ello

ocurrirá en la medida en que haya identidad de los presupuestos en unos y en otros.

Que sin embargo, es preciso destacar que el caso resuelto por la Resolución (CP) N° 6/96 se dio en un marco de excepción atendiendo a la especificidad del caso concreto, como claramente se expone en sus considerandos. Esa decisión se adoptó en una causa estrictamente particular, atendiendo a la naturaleza de la cuestión planteada, y se previó que no constituirá un antecedente válido y de aplicación automática para situaciones similares.

Que es necesario establecer que en oportunidad del dictado de la resolución recurrida se ha aplicado la normativa vigente, en particular aquella que dispone la forma de atribución de los ingresos, concentrándose en las que regulan las operaciones entre ausentes. **La Comisión Arbitral ha decidido en contra del contribuyente, que ha obrado de otro modo, y ha resuelto que no se está en presencia de operaciones entre ausentes sino entre presentes, pero tal decisión no implica que la norma se aplique retroactivamente.**

Que por otra parte, está claro que no hubo cambios de interpretación que se hayan plasmado en una resolución general interpretativa”.

RCA 23/2012 **Aurelia SA c/Provincia de Buenos Aires** del 27.06.2012

OPINION DE LA EMPRESA

“Que la recurrente **es un concesionario oficial Iveco Argentina que se dedica principalmente a la venta de camiones, repuestos y servicios**, y se agravia de la determinación realizada por la Provincia de Buenos Aires en razón de que el Fisco supone que todas las entregas de mercaderías (en el caso camiones) se efectúan en ese territorio, sin distinguir el sistema de atribución que establece el Convenio Multilateral para las ventas por correspondencia, asignándose la totalidad de la materia imponible.

Que describe su operatoria comercial y expresa que, junto a las ventas ordinarias que se concretan en las oficinas de la concesionaria (operaciones entre presentes), **existen otras, que denomina institucionales, donde el adquirente es una gran empresa o un ente público y, en general, habitual adquirente de los bienes que comercializa y que usualmente compran varias unidades** y son estas operaciones las que motivan la controversia.

Que dice que **estos compradores hacen pedidos de cotización y emiten órdenes de compra, todo por escrito y desde el centro de sus negocios o de la administración del ente respectivo (domicilio). Para estos pasos se recurre a medios telefónicos, (fax), informativos (mails) o epistolares. Esta situación, distinta a la de los clientes que concretan la compra en forma personal, debe considerarse dentro de las previsiones del último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral (ventas por correspondencia).**

Que agrega que el inciso b) del art. 2º del C.M., dispone que la atribución de los ingresos debe realizarse teniendo en cuenta “el domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios” cuando se trate de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del art. 1º (ventas por correspondencia), y que esas “ventas por correspondencia”, son claramente discernibles y demostrables, y que, como tales corresponde atribuirlos al domicilio del adquirente. Puntualiza que la prueba y discriminación de ambos tipos de operaciones corresponde que la empresa la haga en las actuaciones que se están tramitando en la Provincia de Buenos Aires.

Que solicita que la Comisión Arbitral se expida sobre lo que es materia de su competencia, esto es, si corresponde atribuir al domicilio del adquirente las ventas realizadas “por correspondencia”, o si el sólo hecho de la entrega de la mercadería en la Provincia de Buenos Aires hace inaplicable la previsión de la última parte del inc. b) del art. 2º del C.M. para dicho supuesto.

Que dice que **el lugar de entrega de la mercadería es relevante para el caso de las operaciones efectuadas entre presentes, pero no influye en la asignación de ingresos cuando se trata de ventas por correspondencia, en cuyo caso siempre hay que asignar el ingreso al domicilio del adquirente.**
(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Que la Provincia de Buenos Aires, en respuesta al traslado corrido, señala que el contribuyente no ha logrado probar los extremos requeridos por el art. 1º, último párrafo, del Convenio Multilateral para que proceda la atribución de los ingresos al domicilio del adquirente.

Que manifiesta que **la realidad económica indica, claramente, que no se trata de operaciones entre ausentes** o, si lo fueran, no hay documentación que así lo acredite y que en el caso **se está en presencia de una operación comercial de tracto sucesivo, continuo y permanente en el tiempo.**

Que la firma cuenta con dos establecimientos situados en la Provincia de Buenos Aires, siendo éstos los puntos de facturación de la empresa y opera en el radio de la citada Provincia, siendo sus clientes principalmente empresas dedicadas al transporte o que tienen vinculación con esta actividad.

Que la propia firma manifiesta que en el período en el cual se efectuaron los ajustes, no tenía sucursales en la Ciudad de Buenos Aires. En atención a ello y no habiendo probado el contribuyente el modo de concreción de las operaciones con determinados clientes que alega (que las ventas hayan sido realizadas a través de medios telefónicos, informáticos -mails- o epistolares), **los ingresos provenientes de esas operaciones deben atribuirse al lugar de entrega de la mercadería que, en este caso concreto, ocurre en la Provincia de Buenos Aires.**

Que el contribuyente no ha logrado conmovir la legitimidad del acto administrativo y, además, no sólo que no ha probado lo que afirma sino que ha

ofrecido prueba que nunca la produjo, ni ha aportado documentación (copias de fax, teléfono, cartas, correos electrónicos, presupuestos, licitaciones, órdenes de compra, etc.) tendiente a desvirtuar los argumentos del mismo.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que puesta al análisis de esta causa, esta Comisión observa que la definición conceptual requerida por el contribuyente, ya está establecida expresamente en el texto del Convenio Multilateral, más precisamente, en el artículo 1º último párrafo y el artículo 2º in fine de dicho cuerpo normativo.

Que en estas actuaciones, **la recurrente no ha acompañado ninguna documentación y/o elemento que pruebe que su forma de comercializar es de la manera que afirma que la realiza**, por lo que su planteo no puede prosperar.

Que **el contribuyente reconoce el accionar de la jurisdicción en aquellas situaciones en que las operaciones se realizaron entre presentes, admitiendo que la atribución de los ingresos corresponde a la jurisdicción donde se produce la entrega de los bienes**, puesto que ese es el criterio por ella empleado al momento de la confección de los coeficientes de ingresos de los distintos períodos fiscales”.

RCA 13/2022 Unisol SA c/Provincia de Buenos Aires del 04.05.2022

VENTAS ENTRE PRESENTES

Actividad de ventas mayoristas

Los bienes se entregan en el depósito de Unisol ubicado en PBA

El flete lo paga el comprador

Los pedidos se realizan por medio de viajantes, por vía telefónica y por medios electrónicos

Unisol asignó los ingresos al lugar de destino de los bienes

Las operaciones realizadas por medios electrónicos o a través de viajantes deben asignarse al lugar de destino final de los bienes

Las operaciones presenciales donde el cliente se traslada al domicilio de Unisol y el cliente se hace cargo de los fletes deben asignarse al domicilio de Unisol

“Que los accionantes señalan que la cuestión controvertida es la asignación de ingresos de **ventas mayoristas** efectuadas a clientes radicados fuera de la provincia de Buenos Aires, que han sido atribuidos por Unisol SA a la jurisdicción del lugar del destino final de la mercadería que coincide con el domicilio del adquirente y que la fiscalización considera inexactamente atribuidos, considerando que la operatoria de la firma es “de tracto sucesivo meramente presencial y con cumplimiento prolongado de compromisos previos” y deben atribuirse a la jurisdicción donde se produce la **entrega de los bienes**, lo que a criterio de la fiscalización se identifica con la jurisdicción **donde los mismos son puestos a disposición**, siendo ello para el fisco, el **depósito de Unisol SA, situado en la provincia de Buenos Aires**, y considerando el sujeto que abonó

el flete. A su vez, indican que Unisol SA informó a la fiscalización que el criterio de asignación de ingresos era el destino final de la mercadería, motivo por el cual asignó esos ingresos a las distintas jurisdicciones en que correspondía, considerando el domicilio del adquirente y donde finalmente fue recibida la mercadería. Agrega que para ello tuvo en cuenta su efectivo conocimiento del domicilio del adquirente que se desprende de las facturas y la observancia de todos los remitos y guías que explican el circuito que hizo la mercadería hasta llegar finalmente a destino. Asimismo, plantean que de querer encuadrar estas operaciones con otro criterio, también se llegaría a la misma solución, porque la mayoría de los clientes del interior, cuyas operaciones son motivo de ajuste, **efectúan sus pedidos por medio de viajantes que se radican y trabajan fuera de la provincia de Buenos Aires y/o por vía telefónica o medios electrónicos**, conforme fue acreditado de la circularización que el propio fisco efectuó. Demás está decir, añaden, que cuenta con sustento territorial en cada una de las jurisdicciones en la que atribuyó, no ha sido cuestionado por el fisco, por lo cual el sustento territorial ha quedado debidamente acreditado.

(..)

CRITERIO DE LA PBA

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Buenos Aires** señala que de acuerdo al criterio que reiteradamente ha sostenido en el ámbito de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, Unisol SA debió atribuir sus ingresos, en el período fiscalizado, de acuerdo con el criterio del **“lugar de entrega de la mercadería”** reconocido en innumerables precedentes que cita. Indica que en el caso de las operaciones reasignadas por la fiscalización, **los clientes retiraron las mercaderías de la planta de Unisol SA sita en la provincia de Buenos Aires**, hecho que no es discutido por la firma, por lo que dichos ingresos deben ser atribuidos a esta jurisdicción, siendo en consecuencia correcto el ajuste practicado por la ARBA. Como corolario de lo precedentemente expuesto, refiere que no sólo la parte no pudo desvirtuar el criterio de asignación seguido por el fiscalizador, sino que tampoco pudo acreditar que las operaciones en cuestión, encuadren en el artículo 1º, último párrafo, del Convenio Multilateral, con lo cual, a pesar de que Unisol SA intenta hacer valer el criterio de asignación de ingresos del **“domicilio del comprador”**, no logra demostrar la procedencia del criterio que someramente pregona. Añade que la asignación de ingresos utilizada por el fisco, se encuentra reforzada por los principios que rigen la materia y que deben tenerse en consideración a los fines de definir la localización de los ingresos, razonabilidad y realidad económica (art. 27 CM). Finalmente, puntualiza que **todas las ventas en mostrador deben tener el mismo tratamiento**, independientemente de que a los fines de la modalidad de comercialización, **siempre que se trate de operaciones entre presentes**, el comprador se lo lleve de la jurisdicción del vendedor, ya sea, por sus propios medios, a su propio costo, abonando un flete, o de cualquier otra forma que elija para ello, considerando las características que para su traslado posea el producto adquirido de que se trate. En consecuencia, sostiene que corresponde que la Comisión Arbitral ratifique la determinación efectuada por el fisco.

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia radica en el cuestionamiento que formula el contribuyente a la forma en que el fisco ha realizado la **atribución de ingresos por ventas al por mayor**. Asimismo, como consecuencia del ajuste de ingresos se realizaron ajustes de gastos que son asignados en función de los ingresos.

Que cabe poner de resalto, en primer lugar, que en el presente caso concreto existe acuerdo entre Unisol SA y el fisco de la provincia de Buenos Aires respecto de que: no está cuestionada la existencia de sustento territorial del contribuyente en las jurisdicciones en las cuales él asignó el ingreso, el comprador es quien abona los fletes por el traslado de la mercadería a su destino y el vendedor tiene trato asiduo y frecuente con los compradores. Asimismo, corresponde resaltar que en este caso concreto la asignación de ingresos no puede ser uniforme sino que depende de la prueba rendida en cada caso. En efecto, en las actuaciones administrativas obra respuesta de los clientes que motivaron el ajuste fiscal, los que en total fueron 58.

OPERACIONES POR MEDIOS ELECTRONICOS

OPERACIONES POR MEDIO DE VIAJANTES

Que, entonces, corresponde señalar que en aquellos casos en que el cliente ha informado y está acreditado que **la operación es celebrada por medios a distancia, por internet, o a través de un viajante que lo visita en su domicilio**, no cabe duda que toma importancia el lugar de destino final de los bienes, que habitualmente es el domicilio del adquirente, siendo este el lugar de donde proviene el ingreso. Conforme lo expuesto corresponde en este punto hacer lugar a la pretensión de Unisol SA (y sus responsables solidarios).

OPERACIONES PRESENCIALES

Que, en cambio, cuando en la respuesta se informó y se acreditó que **las operaciones son presenciales por trasladarse el adquirente hasta el domicilio del contribuyente**, dichas operaciones **deben ser atribuidas al domicilio de la contribuyente**, dado que **hasta allí se ha trasladado el cliente para concertar la operación**, y en tal caso tampoco cabe duda que allí se genera el ingreso. En este caso, asignar dicha operación al domicilio del adquirente o al destino final de los bienes implicaría prescindir de la realidad económica (art. 27 del CM), por lo que, conforme lo expuesto, en este punto la pretensión de Unisol SA (y sus responsables solidarios) no puede prosperar y corresponde confirmar la determinativa.

Que, asimismo, existen casos en los cuales los clientes informan que parte de las operaciones se han realizado a distancia y por viajante, y también se informa que otra parte se ha realizado en forma presencial. Finalmente, en una parte importante de los casos no han informado los clientes la modalidad utilizada para concretar las operaciones. Sobre este punto, esta Comisión Arbitral dictó una medida para mejor proveer (art. 12 del Reglamento Procesal) requiriendo a Unisol SA que informe en relación a los clientes que le fueron detallados, la modalidad en que se celebraron las operaciones realizadas en los períodos

motivo del ajuste; esto es, si dichas operaciones fueron en forma presencial, a través de viajantes o a distancia (teléfono, internet, o similares) y que aportara los elementos documentales.

Que diligenciada la medida, Unisol SA sólo acompaña dos respuestas, una del contribuyente Dinosaurio SA anterior a la determinación de oficio y la segunda de Duilio R. del Greco posteriores a ella; en ambos casos las mismas se encontraban agregadas al expediente administrativo. En relación con los restantes casos, Unisol SA ha realizado manifestaciones sin acompañar ningún tipo de elemento respaldatorio, lo cual resta valor a las mismas. Por ello, en este punto tampoco puede prosperar la pretensión de la accionante.

(..)

Por ello,

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

ARTÍCULO 1º.- Hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por Unisol SA (y sus responsables solidarios) contra la Disposición Delegada SEATYS N° 1648/2020 dictada por la Jefa del Departamento de Relatoría II de la ARBA, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”.

=====

GASTOS QUE OTORGAN SUSTENTO TERRITORIAL

Veamos que gastos otorgan sustento territorial en las operaciones ENTRE AUSENTES

GASTOS COMPUTABLES O GASTOS NO COMPUTABLES

Se puede tratar de gastos computables o de gastos no computables.

GASTOS RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD

Los gastos deben estar relacionados con la actividad del contribuyente.

RCA 4/1999 Capex SA c/Provincia de Mendoza del 10.08.1999.

GASTOS REALIZADOS ANTES DEL INICIO DE LA PRESTACION

NO OTORGAN SUSTENTO TERRITORIAL

“Que la Provincia de Mendoza considera que corresponde atribuir a la misma los ingresos generados por la operación, y en ese sentido entiende que **algunos gastos realizados por la empresa en esa jurisdicción antes del inicio de la prestación** que fueron detectados por la inspección actuante (**gastos de**

*pasajes, estadía, etc.) así como **gastos de correspondencia**, darían el sustento territorial necesario para considerar que fueron consecuencia de la actividad de la empresa realizada en la Provincia”.*

*“Que analizados exhaustivamente los gastos considerados por Mendoza en apoyo de su pretensión **se concluye que los mismos no tienen la entidad necesaria para otorgar el sustento territorial** que la jurisdicción esgrime en función de su pretensión de apropiarse de los ingresos generados por la operación”.*

RCA 5/1999 **Hidroeléctrica El Chocón SA c/Provincia de Mendoza** del 10.08.1999.

GASTOS REALIZADOS ANTES DEL INICIO DE LA PRESTACION

NO OTORGAN SUSTENTO TERRITORIAL

*“Que la Provincia de Mendoza considera que corresponde atribuir a la misma los ingresos generados por la operación, y en ese sentido entiende que **algunos gastos realizados por la empresa en esa jurisdicción antes del inicio de la prestación** que fueron detectados por la inspección actuante (**gastos de pasajes, estadía, etc.**) así como **gastos de correspondencia**, darían el sustento territorial necesario para considerar que fueron consecuencia de la actividad de la empresa realizada en la Provincia”.*

*“Que analizados exhaustivamente los gastos considerados por Mendoza en apoyo de su pretensión **se concluye que los mismos no tienen la entidad necesaria para otorgar el sustento territorial** que la jurisdicción esgrime en función de su pretensión de apropiarse de los ingresos generados por la operación”.*

RCA 6/1999 **Hidroeléctrica Piedra del Águila SA c/Provincia de Mendoza** del 10.08.1999.

GASTOS REALIZADOS ANTES DEL INICIO DE LA PRESTACION

NO OTORGAN SUSTENTO TERRITORIAL

*“Que la Provincia de Mendoza considera que corresponde atribuir a la misma los ingresos generados por la operación, y en ese sentido entiende que **algunos gastos realizados por la empresa en esa jurisdicción antes del inicio de la prestación** que fueron detectados por la inspección actuante (**gastos de pasajes, estadía, etc.**) así como **gastos de correspondencia**, darían el sustento territorial necesario para considerar que fueron consecuencia de la actividad de la empresa realizada en la Provincia”.*

“Que analizados exhaustivamente los gastos considerados por Mendoza en apoyo de su pretensión **se concluye que los mismos no tienen la entidad necesaria para otorgar el sustento territorial** que la jurisdicción esgrime en función de su pretensión de apropiarse de los ingresos generados por la operación”.

GASTOS DE TRANSPORTE HASTA LA JURISDICCION DEL COMPRADOR

Si el vendedor se hace cargo del transporte, el vendedor tiene sustento territorial en la jurisdicción del comprador. (Art. 4 del C.M. y Art. 23 de la R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 7/2006)

RCP 1/2021 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba** del 11.03.2021.

Destaca la Comisión Plenaria:

EXISTE SUSTENTO TERRITORIAL

-EL FRIGORIFICO SE HACE CARGO DEL FLETE

-EL FRIGORIFICO ADQUIERE HACIENDA EN REMATES REALIZADOS EN CORDOBA

“Que, efectivamente, **el sustento territorial por parte de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. en la provincia de Córdoba**, en los periodos objeto del ajuste, **está acreditado a partir de los gastos verificados por el fisco y soportados por la apelante en dicha jurisdicción**: gastos en conceptos de **“Fletes Hacienda”, “Comisiones Hacienda”, “Viáticos Camiones” y “Fletes Distrib. ½ Res.”**, que acreditan la actividad de la accionante en esa jurisdicción (en las actuaciones administrativas luce **información proporcionada, por ejemplo, por Fortín del Sur SRL** donde dice: “...Con el Frigorífico y Matadero Chivilcoy, mantenemos una relación comercial, en donde el mismo se constituye en proveedor de carnes de nuestra firma. En dicho proceso nos dirigimos a las instalaciones del mencionado frigorífico y procedemos a la selección de la mercadería, se formaliza la operación y **el frigorífico nos envía la mercadería sin costos adicionales por dicho servicio...**”, además expresa: **“El transporte de la Mercadería mencionada se encuentra a cargo de Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA”**. También obran manifestaciones, entre otras, de la firma **Daniel Omar Calvo SRL** que acreditan el sustento territorial al decir que “Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA **adquirió hacienda en un remate feria realizado por nosotros** (...) Ambas operaciones se refieren a **remates realizados en la localidad de Río Cuarto, provincia de Córdoba**, aunque nuestra firma también realiza actividades en las Localidades de Adelia María, Reducción y General Levalle, todas en la Jurisdicción Córdoba...”. Más aun, el proveedor **Abel Marinozzi e Hijos SRL** también informa que “... La relación comercial con la firma de referencia está dada por la Venta de ganado vacuno en forma directa (...) Cuya procedencia es Córdoba y destino es en la Ciudad de Chivilcoy Provincia de Buenos Aires (...) La firma Abel Marinozzi e Hijos SRL desarrolla sus actividades en Monte Maíz Córdoba...”.

*“Que, además, el **artículo 4º, último párrafo, del Convenio Multilateral** establece que los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones que se realice el hecho imponible y, por su parte, **la Resolución General N° 7/2006** ha interpretado que los gastos de transporte a que hace referencia el último párrafo del art. 4 del Convenio, se distribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones en las que se realice el transporte, es decir, en este caso concreto, en las provincias de Buenos Aires y Córdoba”.*

Sostuvo oportunamente la Comisión Arbitral en la RCA 51/2019 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba** del 13.11.2019.

NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

*“Que la pretensión de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. no puede prosperar. En efecto, el **sustento territorial por parte de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. en la provincia de Córdoba**, en los periodos objeto del ajuste, **está acreditado a partir de los gastos verificados por el fisco** obrante en las actuaciones administrativas: gastos en conceptos de **“Fletes Hacienda”**, **“Comisiones Hacienda”**, **“Viáticos Camiones”** y **“Fletes Distrib. ½ Res.”**, y **sin importar su magnitud**, acreditan la actividad de la accionante en esa jurisdicción.*

*Que el **artículo 4º, último párrafo, del Convenio Multilateral** establece que los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones que se realice el hecho imponible y, por su parte, **la Resolución General N° 7/2006** ha interpretado que los gastos de transporte a que hace referencia el último párrafo del art. 4 del Convenio, se distribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones en las que se realice el transporte, es decir, en este caso concreto, en las provincias de Buenos Aires y Córdoba.*

*Que, asimismo, **la accionante no niega la existencia de compra a los respectivos productores pecuarios o intermediarios de la provincia de Córdoba**; por el contrario, **reconoce expresamente tal hecho al decir “limitándose únicamente a comprar”**, es decir, en ningún momento tales compras o retribuciones de servicios son desconocidas”.*

RCA 3/1999 **Carlavan Carlos c/Provincia de Río Negro** del 10.08.1999.

LOS GASTOS DE TRANSPORTE OTORGAN SUSTENTO TERRITORIAL

*“Que el hecho de que los costos de transporte (fletes) se encuentren a cargo de la contribuyente, implica que la actividad de la misma se traslada hacia la jurisdicción de Río Negro, dando nacimiento al **sustento territorial** necesario para atribuirse los ingresos generados por las ventas telefónicas”.*

COMPRAS REALIZADAS EN LA JURISDICCION DEL COMPRADOR

RCP 1/2021 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba** del 11.03.2021.

SUSTENTO TERRITORIAL

SE ADQUIRIO HACIENDA EN REMATES REALIZADOS EN LA PROVINCIA DE CORDOBA

*También obran manifestaciones, entre otras, de la firma **Daniel Omar Calvo SRL** que **acreditan el sustento territorial** al decir que “Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA **adquirió hacienda en un remate feria realizado por nosotros** (...) Ambas operaciones se refieren a **remates realizados en la localidad de Río Cuarto, provincia de Córdoba**, aunque nuestra firma también realiza actividades en las Localidades de Adelia María, Reducción y General Levalle, todas en la Jurisdicción Córdoba...”. Más aun, el proveedor **Abel Marinozzi e Hijos SRL** también informa que “... La relación comercial con la firma de referencia está dada por la Venta de ganado vacuno en forma directa (...) Cuya procedencia es Córdoba y destino es en la Ciudad de Chivilcoy Provincia de Buenos Aires (...) La firma Abel Marinozzi e Hijos SRL desarrolla sus actividades en Monte Maíz Córdoba...”.*

Sostuvo oportunamente la Comisión Arbitral en la RCA 51/2019 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba** del 13.11.2019.

*Que, asimismo, **la accionante no niega la existencia de compra a los respectivos productores pecuarios o intermediarios de la provincia de Córdoba; por el contrario, reconoce expresamente tal hecho al decir “limitándose únicamente a comprar”, es decir, en ningún momento tales compras o retribuciones de servicios son desconocidas**”.*

RCA 68/2017 **Sede América SA c/Provincia de Misiones** del 08.11.2017.

SUSTENTO TERRITORIAL

GASTOS DE COMPRA

“Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en determinar si existe sustento territorial por parte de Sede América S.A. en la provincia de Misiones y la cuestión conexas de la atribución de ingresos provenientes de la actividad comercializadora de la firma”.

GASTOS DE COMPRAS (BOLSAS PARA POLLOS)

NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

“Que **el sustento territorial** por parte de Sede América S.A. en la provincia de Misiones, **está acreditado a partir de los gastos obrantes en el expediente administrativo**, siendo los más relevantes los **gastos de compras** verificados por el fisco. En efecto, en las actuaciones administrativas **está acreditada la compra de diferentes tipos de bolsas para pollos por parte de Sede América S.A. a una firma ubicada en la ciudad de Posadas, provincia de Misiones, y sin importar su cuantía ni si esos gastos son o no computables** a tenor de lo dispuesto por el artículo 3° del Convenio Multilateral, acreditan la extensión de la actividad de Sede América S.A. en esa jurisdicción”.

CUALQUIERA SEA LA FORMA DE COMERCIALIZACION
DESTINO FINAL DE LOS BIENES
SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR

“Que, siendo así, respecto de la atribución de ingresos, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho en varios de sus últimos precedentes, que **cualquiera sea la forma de comercialización**, el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas sino que **toma importancia el lugar de destino final de los bienes**, que habitualmente es el domicilio del adquirente, **siempre que sea conocido por el vendedor** –Sede América S.A.– **al momento en que se concretaron cada una de las ventas**, situación en este caso perfectamente acreditada”.

COMPRAS REALIZADA EN LA JURISDUCCION

COSTO DEL FLETE INCLUIDO EN EL PRECIO DE LA MERCADERIA

RCP 08/2022 **El Pajarito SA c/Provincia de Corrientes** del 10.03.2022.

LOS PROVEEDORES ENTREGARON LA MERCADERIA EN LA PROVINCIA DE CORRIENTES

EL COSTO DEL FLETE ESTA INCLUIDO EN EL PRECIO DE LA MERCADERIA

COMPRAS A CONTRIBUYENTES LOCALES DE LA PROVINCIA DE CORRIENTES QUE SON AGENTES DE PERCEPCION

EXISTENCIA DE INMUEBLES EN LA PROVINCIA DE CORRIENTES

“Que el apelante, en su recurso, señala que no está probado el sustento territorial en la provincia de Corrientes, ni ejerce actividad gravada en la misma y, por lo tanto, no corresponde dar el alta a esa jurisdicción. Además, asevera que la empresa **es contribuyente local de la provincia de Formosa y puntualiza que toda la operatoria entre Dacunda Hnos. SA y El Pajarito SA se llevó a cabo**, como se dejó constancia en las actuaciones administrativas, en el marco del convenio celebrado entre ambas empresas, el que, **en su cláusula tercera expresa: Se acuerda que las mercaderías que se adquieran serán**

facturadas en su totalidad a nombre de la firma PAJARITO S.A. y que luego que se envíen las mismas a la firma DACUNDA HNOS. S.A., junto con las notas de débito, se procederá a cancelarlas al vencimiento del compromiso de pago efectuado.

Que agrega que **no ha realizado ningún gasto en concepto de flete**, toda vez que de la respuesta de los proveedores no se infiere de manera directa que el flete de la mercadería haya sido abonado por dicha firma; para el caso particular de **Procter & Gamble, consta en la contabilidad y registros internos de Dacunda Hnos. SA que las erogaciones las realizaba esta firma y no El Pajarito SA.** Advierte, asimismo, que hay una contradicción entre lo informado por la mencionada empresa y la firma SCM Solutions en su calidad de transportista de la mercadería. Alega que conforme a los antecedentes que obran en las actuaciones, no ha incurrido en gasto alguno que permita configurar el debido sustento territorial, toda vez que **la erogación del costo del flete – elemento utilizado por la inspección como ligazón del gravamen– lo abonaba la empresa que recibía la mercadería, esto es Dacunda Hnos. SA y no El Pajarito SA.** Se agravia, asimismo, que se haga lugar a la justificación de sustento territorial por las liquidaciones de servicios públicos que efectúa Aguas de Corrientes SA dado que existen sendos contratos de comodato de El Pajarito SA a favor de Dacunda Hnos. SA.

Que afirma que está acreditado en el procedimiento fiscalizador que **El Pajarito SA no opera con Dacunda Hnos. SA con el propósito de obtener un beneficio o lucro en oportunidad de actuar por cuenta y orden de Dacunda Hnos. SA,** según se desprende del convenio celebrado entre ambas sociedades. En el caso particular, **las compras realizadas por El Pajarito SA para Dacunda Hnos. SA, no constituyen el objeto particular de la sociedad,** y se encuentran fuera del impuesto conforme a las características propias de las operaciones celebradas en el marco del convenio aludido. Como se señalara en el transcurso del procedimiento fiscalizador, **la situación concursal de Dacunda Hnos. SA determinó que los proveedores más importantes se negaran a comercializar de manera directa con Dacunda Hnos. SA** resultando una medida sancionatoria en atención a la quita y espera que afectaron sus créditos integrantes del concurso referido. También, dice, se dejó constancia en autos que **ambas empresas están constituidas con idénticos accionistas, directorio y objeto social, explotando el rubro supermercadista** y tal la transparencia de la operatoria, afirma, que **a los proveedores le pagaba directamente Dacunda Hnos. SA por vías bancarias** y nada desembolsaba El Pajarito SA., y sólo documentaba con las facturas respectivas, cuyos impuestos eran cubiertos por Dacunda Hnos. SA interviniendo EL PAJARITO S.A. tan solo en carácter de garantía comercial dado su renombre y antecedentes comerciales impecables, y lógicamente dado por la conformación de un mismo grupo empresario. Hace notar, en el convenio suscripto por las partes no se fija retribución alguna, sino que la relación era de hecho a título gratuito, y la comisión efectivamente teórica por tratarse de empresas vinculadas, actuando El Pajarito SA como avalista o facilitador del compromiso de pago.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE CORRIENTES

Que en respuesta al traslado corrido, la **representación de la provincia de Corrientes** señala, en primer lugar, que la apelante se agravia por las mismas razones por las que acudió ante la Comisión Arbitral, por lo que ratifica lo sostenido en oportunidad de contestar el traslado en aquella instancia.

COMPRAS EN LA PROVINCIA DE CORRIENTES

LOS VENDEDORES LE PRACTICARON PERCEPCIONES DE INGRESOS BRUTOS

LOS PROVEEDORES ENTREGABAN LA MERCADERIA EN LA PROVINCIA DE CORRIENTES

Que, en cuanto a la ausencia de sustento territorial esgrimida por la apelante, sostiene que, en el procedimiento de fiscalización, se cursaron requerimientos a diferentes sujetos que, en su calidad de **agentes de la jurisdicción de Corrientes, informaron haberle percibido el impuesto sobre ingresos brutos**. Estos requerimientos estuvieron dirigidos a conocer, respecto del periodo enero de 2002 a marzo de 2013, el tipo de relación comercial que mantenían con el fiscalizado y, de esas actuaciones administrativas, se desprende que **el vínculo comercial que tenían era el de proveedor-cliente, donde dichos sujetos, a través de operaciones de compraventa, le proveían los productos** que cada uno de ellos comercializaban. Asimismo, en el caso particular de Colgate Palmolive Argentina, Frigorífico Paladini y Procter & Gamble Argentina, **quedó explícito que realizaban entregas de mercadería a El Pajarito SA en la provincia de Corrientes, en un único domicilio**; esta situación también se verifica respecto de las firmas Kraft Foods Argentina SA y Papelera del Plata SA, en la copia de las facturas de compra aportadas por el propio contribuyente.

EL COSTO DEL FLETE ESTA INCLUIDO EN EL PRECIO DE LA MERCADERIA

Que, por otra parte, en relación a la contradicción señalada por la apelante entre las manifestaciones de Procter & Gamble Argentina SA y SCM Solutions SA, en lo que atañe a quién afronta el costo de flete, dice que, si bien, SCM Solutions SA expresó que no posee relación comercial con El Pajarito SA y que es Procter & Gamble Argentina SA quien le abona el transporte de sus productos hasta la provincia de Corrientes; esta última, por su parte, dijo que **el costo del flete está incluido en el precio de la mercadería**. Por lo tanto, afirma, que el hecho de que Procter & Gamble contrate y pague a la empresa transportista –SCM Solutions–, no modifica el hecho de que **el costo del flete corre por cuenta de El Pajarito SA, porque lo incluye en el precio de la mercadería**. Asimismo, El Pajarito SA también afirma que los pagos a este proveedor los realizaba Dacunda Hnos. SA, según consta en la contabilidad y registros de éste, pero califica como meros dichos debido a que no existe prueba de ello en las actuaciones y tampoco fueron aportadas en esta instancia. En igual sentido, dice que otro proveedor, Frigorífico Paladini SA manifestó que el costo del flete se encontraba a cargo de la apelante.

COMPRAS A CONTRIBUYENTES LOCALES DE CORRIENTES QUE SON AGENTES DE PERCEPCION

INMUEBLES EN CORRIENTES CON CONTRATO DE DOMODATO

*Que, además de los gastos de flete, destaca que otra evidencia que rebate las declaraciones de la apelante, en cuanto a que no realiza erogaciones en Corrientes, la constituyen las **compras efectuadas a sujetos que poseen domicilio en la misma y que, además, revisten la calidad de contribuyentes locales del impuesto y agentes de percepción del tributo** (Formoso, José Antonio, Fernández, Héctor Osvaldo y Aguas de Corrientes SA). Vinculado a esto último, indica que la apelante, introduce la única novedad en esta instancia, constituida por un **contrato de comodato celebrado el 14/07/2004, de dos inmuebles radicados en la provincia de Corrientes** (justamente, lo hace para refutar que los gastos por servicios públicos, evidenciados a través de las percepciones efectuadas por Aguas Corrientes SA generan sustento territorial en esta jurisdicción); sin embargo, alega el fisco que **la cesión a título gratuito del uso de los inmuebles, no le resta derechos a la provincia, toda vez que El Pajarito SA continúa siendo el propietario de los mismos, aunque del mantenimiento se haga cargo el comodatario** y, más importante aún, es que **para hacerse de los inmuebles, El Pajarito SA tuvo que incurrir en un gasto que es demostrativo del sustento territorial en Corrientes**; hace notar, además, que entre la adquisición de los inmuebles y la celebración del contrato de comodato, transcurrieron 41 días.*

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

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

LOS PROVEEDORES ENTREGARON LA MERCADERIA EN LA PROVINCIA DE CORRIENTES

EL COSTO DEL FLETE ESTA INCLUIDO EN EL PRECIO DE LA MERCADERIA

COMPRAS A CONTRIBUYENTES LOCALES DE LA PROVINCIA DE CORRIENTES QUE SON AGENTES DE PERCEPCION

*Que, en efecto, el sustento territorial por parte de El Pajarito SA en la provincia de Corrientes, en los periodos objeto del ajuste, está acreditado a partir de los gastos verificados por el fisco obrante en las actuaciones administrativas. **Está probado que Colgate Palmolive Argentina SA, Frigorífico Paladini SA y Procter & Gamble Argentina SA realizaron entregas de mercadería a la accionante en la provincia de Corrientes** y también esta situación se verifica respecto de las firmas Kraft Foods Argentina SA y Papelera del Plata SA con las copias de las facturas de compra aportadas por el propio contribuyente obrantes en las actuaciones administrativas. **La circunstancia, por ejemplo, Procter & Gamble Argentina SA contrate y pague a la empresa transportista, no modifica el hecho de que el costo del flete corra por cuenta de El Pajarito***

SA porque lo incluye en el precio de la mercadería. Asimismo, de la respuesta de la firma Frigorífico Paladini SA surge que los pagos le eran efectuados vía transferencia bancaria –depósitos en Banco Francés– o boletas Cobinpro – Banco Formosa–, lo que acredita también que los pagos eran efectuados desde una cuenta bancaria radicada en la provincia de Formosa, jurisdicción en la que Dacunda Hnos. SA no posee domicilio, pero sí El Pajarito SA. También está demostrado que El Pajarito S.A ejerció actividades en la provincia de Corrientes durante el periodo fiscalizado (no solo por las operaciones comerciales realizadas con Dacunda Hnos. S.A. y los gastos de flete asociados a las mismas) por las **compras realizadas a otros contribuyentes locales del impuesto que en algunos casos revisten la condición de agentes de percepción** (Formoso, José Antonio; Fernández, Héctor Osvaldo y Aguas de Corrientes SA).

EL HECHO DE QUE LA RELACION ENTRE EL PAJARITO Y DACUNDA SEA A TITULO GRATUITO NO REVISTE NINGUNA IMPORTANCIA

Que, por lo demás, en la hipótesis de que la relación entre ambas empresas (El Pajarito SA y Dacunda Hnos. SA) fuera a título gratuito, no reviste ninguna importancia –el caso– pues la percepción del valor de las mercaderías recibidas por Dacunda Hnos. SA no dejan de ser un “ingreso bruto” del contribuyente, y no importa si con la operación ha tenido beneficios, pérdidas o recuperado el valor de compra; en otras palabras, probado el sustento territorial, no hay dudas de que esos importes deben integrar la masa a distribuir entre las jurisdicciones en donde realiza sus actividades, al estar encuadrado en las normas del Convenio Multilateral.

EXISTENCIA DE INMUEBLES EN LA PROVINCIA DE CORRIENTES

Que, por último, cabe indicar que la apelante introduce, en esta instancia, un alegato referido a que entregó dos inmuebles propios, ubicados en la provincia de Corrientes, a Dacunda Hnos.SA –comodato mediante– para que ésta los utilice en su explotación comercial por 10 años, haciéndose cargo, en calidad de comodataria, del pago de impuestos y contribuciones sobre la propiedad y del consumo de energía eléctrica, agua corriente y todo gasto que pudiera surgir. Al respecto, **la provincia de Corrientes informa que tales inmuebles se encuentran inscriptos ante el Registro de la Propiedad Inmueble**, con fecha de inicio de la titularidad, por parte de la apelante el 13/07/2004 y 3/06/2004, respectivamente. Sobre el particular, primeramente, debe señalarse que el contrato de comodato acompañado por la apelante no reúne, como prueba, ninguna de las circunstancias habilitantes contempladas en los artículos 8° y 17 del Reglamento Procesal para las actuaciones ante la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria. Sin perjuicio de lo expuesto, **correspondería enfatizar que va de suyo que para adquirir tales inmuebles necesariamente El Pajarito SA tiene que haber incurrido en algún gasto en la provincia de Corrientes, lo que también sería demostrativo del sustento territorial en la jurisdicción en dicha jurisdicción”.**

GASTOS DE PUBLICIDAD

En materia de publicidad debería diferenciarse la publicidad realizada en un medio local de la jurisdicción del comprador, respecto de aquella publicidad masiva realizada en medios de alcance nacional (por ejemplo en el diario Clarín, en canales de televisión abierta, Etc.).

RCP 20/2013 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 18.06.2013.

SUSTENTO TERRITORIAL
PAGINA WEB CON PUBLICIDAD
GASTOS DE INTERNET

*“Que refuerzan la configuración del debido **sustento territorial**, la existencia de una **página o sitio en Internet con publicidad**, información e ilustración ordenada para los destinatarios -sus clientes- que a través de este medio realizan sus compras. Además, **queda acreditado el sustento territorial porque Syphon S.A. incurre en gastos de uso del servicio de Internet para captar clientes y capturar ingresos provenientes de Misiones, tal como consta a fs. 89/90”**.*

Sostuvo oportunamente la Comisión Arbitral en la RCA 38/2012 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 15.08.2012.

PUBLICIDAD EN LA PAGINA WEB
SERVICIOS DE INTERNET

*“Que, refuerzan la configuración del debido **sustento territorial**, la existencia de una **página o sitio en Internet con publicidad**, información e ilustración ordenada para los destinatarios –sus clientes- **que a través de este medio realizan sus compras. Además, queda acreditado el sustento territorial porque Syphon S.A. incurre en gastos de uso del servicio de Internet para captar clientes y capturar ingresos provenientes de Misiones, tal como consta a fs. 89/90”**.*

GASTOS BANCARIOS

RCP 32/2018 **Sede América SA c/Provincia de Córdoba** del 08.11.2018.

Destaca la Comisión Plenaria:

CUALQUIERA SEA LA FORMA DE COMERCIALIZACION
DESTINO FINAL DE LOS BIENES
SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR
GASTOS BANCARIOS

*“Que respecto a la atribución de ingresos, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho en varios de sus últimos precedentes, que **cualquiera sea la forma de comercialización**, el factor determinante para*

establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas sino que **toma importancia el lugar de destino final de los bienes**, que habitualmente es el domicilio del adquirente, **siempre que sea conocido por el vendedor** –Sede América S.A.– al momento en que se concretaron cada una de las ventas, situación en este caso perfectamente acreditada.

DEUDORES INCOBRABLES

Que respecto del concepto **“deudores incobrables”**, la **Resolución General N° 5/2012**, que interpreta con alcance general que el concepto “Deudores Incobrables” no resulta computable para la confección del coeficiente de gastos, tiene vigencia a partir de la norma que interpreta, es decir, desde que entró en vigencia el Convenio Multilateral.

GASTOS BANCARIOS

Que en cuanto a los **“gastos bancarios”**, Sede América S.A. **no ha acreditado que estos gastos sean soportados en la jurisdicción donde tales cuentas se encuentren abiertas, es decir, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Sede América S.A. no ha aportado dato alguno con relación a dichos gastos registrados y la información utilizada por el fisco para la determinación proviene de las circularizaciones efectuadas a los clientes, en particular La Campana S.A., por lo que resulta razonable la atribución de los mismos a la provincia de Córdoba**”. (TRANSCRIPCIÓN LITERAL DE LA RCA 7/2018 DEL 07.03.2018)

Sostuvo oportunamente la Comisión Arbitral en la RCA 7/2018 **Sede América SA c/Provincia de Córdoba** del 07.03.2018.

CUALQUIERA SEA LA FORMA DE COMERCIALIZACION
DESTINO FINAL DE LOS BIENES
SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR
COMISIONES POR COMPRAS
GASTOS BANCARIOS

“Que respecto a la atribución de ingresos, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho en varios de sus últimos precedentes, que **cualquiera sea la forma de comercialización**, el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas sino que **toma importancia el lugar de destino final de los bienes**, que habitualmente es el domicilio del adquirente, **siempre que sea conocido por el vendedor** –Sede América S.A.– al momento en que se concretaron cada una de las ventas, situación en este caso perfectamente acreditada”.

DEUDORES INCOBRABLES

“Que respecto del concepto **“deudores incobrables”**, la **Resolución General N° 5/2012**, que interpreta con alcance general que el concepto “Deudores Incobrables” no resulta computable para la confección del coeficiente de gastos, tiene vigencia a partir de la norma que interpreta, es decir, desde que entró en vigencia el Convenio Multilateral”.

COMISIONES POR COMPRAS

“Que con relación a la **“comisión por compra”**, cabe precisar que el **art. 3° del Convenio Multilateral** establece que los “gastos a que se refiere el art. 2°, son aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad” y así se computarán como gasto “... todo gasto de compra”. De la disposición señalada, cabe concluir que el concepto cuestionado **“Comisión compra mercaderías”** –y sus distintas denominaciones– **se encuentra comprendido dentro de los gastos de compra y por lo tanto computable**. En consecuencia, en este punto le asiste razón a la firma accionante”.

GASTOS BANCARIOS

“Que en cuanto a los **“gastos bancarios”**, Sede América S.A. **no ha acreditado que estos gastos sean soportados en la jurisdicción donde tales cuentas se encuentren abiertas, es decir, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**. Sede América no ha aportado dato alguno con relación a dichos gastos registrados y **la información utilizada por el fisco para la determinación proviene de las circularizaciones efectuadas a los clientes, en particular La Campana S.A., por lo que resulta razonable la atribución de los mismos a la provincia de Córdoba**”.

RCP 20/2013 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 18.06.2013.

COMISIONES BANCARIAS

“Que esta Comisión Plenaria hace suyos los argumentos expuestos por la Comisión Arbitral para considerar que **está debidamente acreditado el sustento territorial en la Provincia de Misiones**. Esta conclusión se fundamenta en la existencia de gastos incurridos por parte de la firma recurrente en la Provincia de Misiones, por ejemplo, por **las comisiones que le perciben las entidades bancarias que intervienen en la transferencia de los depósitos que los clientes de esta provincia realizan en las sucursales de los Bancos que operan en Posadas**”.

NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

“Que corresponde rechazar el agravio de la recurrente en el sentido de que estos **gastos resultan insignificantes puesto que, en este caso, cualquiera sea el monto de la erogación, ésta puede ser atribuida con certeza a la Provincia de Misiones**”.

IMPUESTO A LOS CREDITOS Y DEBITOS BANCARIOS

*“Que **también otorgan el debido sustento los pagos motivados en el Impuesto a los Créditos y Débitos**, aún cuando de acuerdo al art. 3º inc. d) del C.M. resulta un gasto no computable”.*

LAS COMISIONES BANCARIAS Y EL IMPUESTO A LOS CREDITOS Y DEBITOS BANCARIOS SE DEBE IMPUTAR A LA PROVINCIA DE MISIONES

*“Que asiste razón al Fisco en cuanto a la imputación de tales erogaciones a la Provincia de Misiones, por cuanto en los términos del artículo 4º del Convenio Multilateral, un gasto será considerado como efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle, aun cuando la erogación que él representa se efectúe en otra, por lo que **no puede prosperar en este sentido lo argumentado por la firma en que tales gastos deben ser atribuidos a Buenos Aires, que es donde la empresa tiene su cuenta bancaria**”.*

PAGINA WEB CON PUBLICIDAD GASTOS DE INTERNET

*“Que **refuerzan la configuración del debido sustento territorial, la existencia de una página o sitio en Internet con publicidad**, información e ilustración ordenada para los destinatarios -sus clientes- que a través de este medio realizan sus compras. Además, **queda acreditado el sustento territorial porque Syphon S.A. incurre en gastos de uso del servicio de Internet para captar clientes** y capturar ingresos provenientes de Misiones, tal como consta a fs. 89/90”.*

*“Que el **artículo 1º, último párrafo, del Convenio Multilateral** dispone que: “Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3º, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera)”.*

*“Que, a su vez, **el inciso b), última parte, del artículo 2º del Convenio Multilateral**, especifica cómo deben ser atribuidos los ingresos generados por las operaciones realizadas en las condiciones previstas en las normas precedentemente citadas, sin requerir ningún otro extremo”.*

Sostuvo oportunamente la Comisión Arbitral en la RCA 38/2012 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 15.08.2012.

GASTOS BANCARIOS IMPUESTO SOBRE LOS CREDITOS Y DEBITOS BANCARIOS GASTOS DE TELEFONIA

GASTOS DE INTERNET

“Que puesta al análisis de esta causa, esta Comisión observa que **la cuestión a resolver consiste en determinar la existencia de sustento territorial en Misiones**, punto sobre el cual la empresa dice que no existe y la Provincia sostiene”.

“Que los gastos que el Fisco le imputa haber realizado a la empresa son **gastos bancarios**, gastos en concepto de **Impuesto sobre los Créditos y Débitos Bancarios** y **gastos telefónicos y de internet**”.

COMISIONES BANCARIAS

“Que de los resúmenes de cuenta obrantes en el expediente surge que **los depósitos hechos por el comprador de Misiones genera comisiones bancarias que se debitan en la cuenta corriente de Syphon S.A.** y, especialmente, aunque la empresa haya abierto esa cuenta en otro lugar, **el débito se produce en la sucursal de la Ciudad de Posadas, Provincia de Misiones**”.

“Que siendo así, es aplicable el **art. 4º del CM** cuando dice que un gasto será considerado como efectivamente soportado en una jurisdicción cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle, aún cuando la erogación que él representa se efectúe en otra. También cobra plena vigencia el principio de la realidad económica previsto en el art. 27 del Convenio”.

IMPUESTO SOBRE LOS DEBITOS Y CREDITOS BANCARIOS

“Que **también otorgan el debido sustento los pagos motivados en el impuesto a los débitos y créditos**, aún cuando de acuerdo al art. 3º inc. d) del C.M. resulta un gasto no computable. El fundamento está en el hecho de que **el cliente realiza sus pagos en las sucursales bancarias de la Provincia de Misiones, es allí donde efectivamente fue soportado y por lo tanto atrae ese gasto a dicha jurisdicción**, por imperio de los arts. 4º y 27 del Convenio, aunque en definitiva este tributo figure en la cuenta de Syphon S.A supuestamente abierta en la Ciudad de Buenos Aires”.

PUBLICIDAD EN LA PAGINA WEB SERVICIOS DE INTERNET

“Que, **refuerzan la configuración del debido sustento territorial, la existencia de una página o sitio en Internet con publicidad**, información e ilustración ordenada para los destinatarios –sus clientes- **que a través de este medio realizan sus compras**. Además, **queda acreditado el sustento territorial porque Syphon S.A. incurre en gastos de uso del servicio de Internet para captar clientes y capturar ingresos provenientes de Misiones, tal como consta a fs. 89/90**”.

“Que el **artículo 1º, último párrafo, del Convenio Multilateral** dispone que:
“Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean

computables a los efectos del artículo 3º, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera)”. Surge de la lectura de dicha norma, que está dirigida a aquellos sujetos que cumplan las dos condiciones por ella enumeradas, es decir que hayan realizado algún gasto en la jurisdicción y la operación que origina el ingreso sea formalizada por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc”.

“Que, a su vez, **el inciso b), última parte, del artículo 2º del Convenio Multilateral**, especifica cómo deben ser atribuidos los ingresos generados por las operaciones realizadas en las condiciones previstas en las normas precedentemente citadas, sin requerir ningún otro extremo”.

“Que, en el caso, otorga sustento territorial a la Provincia de Misiones, los gastos soportados en la jurisdicción por la venta de mercaderías concretadas a través de Teléfono o Internet, tal como también consta en las respuestas de los clientes que obran en las actuaciones administrativas, con lo cual queda demostrado que los ingresos correspondientes a esas operaciones encuadran en las normas más arriba mencionadas”.

GASTOS DE INTERNET

RCP 20/2013 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 18.06.2013.

PAGINA WEB CON PUBLICIDAD
GASTOS DE INTERNET

“Que **refuerzan la configuración del debido sustento territorial, la existencia de una página o sitio en Internet con publicidad**, información e ilustración ordenada para los destinatarios -sus clientes- que a través de este medio realizan sus compras. Además, **queda acreditado el sustento territorial porque Syphon S.A. incurre en gastos de uso del servicio de Internet para captar clientes** y capturar ingresos provenientes de Misiones, tal como consta a fs. 89/90”.

Sostuvo oportunamente la Comisión Arbitral en la RCA 38/2012 **RCA 38/2012 Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 15.08.2012.

PUBLICIDAD EN LA PAGINA WEB
SERVICIOS DE INTERNET

“Que, **refuerzan la configuración del debido sustento territorial, la existencia de una página o sitio en Internet con publicidad**, información e ilustración ordenada para los destinatarios –sus clientes- **que a través de este medio realizan sus compras. Además, queda acreditado el sustento territorial porque Syphon S.A. incurre en gastos de uso del servicio de**

Internet para captar clientes y capturar ingresos provenientes de Misiones, tal como consta a fs. 89/90”.

GASTOS EN EL DOMICILIO LEGAL

RCP 10/2020 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires** del 16.04.2020.

FALTA DE ELEMENTOS DE PRUEBA DE LA DEFENSA

“Que **esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral**. En efecto, la apelante no logra conmovier lo decidido en aquella instancia ya que no surge de las actuaciones que el fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires haya violentado los términos del Convenio Multilateral en la materia, observándose que **la firma realiza consideraciones al respecto sin aportar en esta instancia documentación respaldatoria** (artículo 8° del Reglamento Procesal para la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria) que desacredite lo actuado por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en cuanto a la diferencia en la atribución de los ingresos y gastos”.

Sostuvo oportunamente la Comisión Arbitral en la RCA 22/2019 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires** del 12.06.2019.

REUNIONES DE DIRECTORIO Y ASAMBLEAS
FACTURAS DEL MERCADO DE LINIERS
HONORARIOS DE CONSULTORIA LEGAL
GASTOS DE PEAJES Y COMBUSTIBLES

“Que el sustento territorial por parte de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en los periodos objeto del ajuste, está acreditado a partir de los gastos verificados por el fisco obrante en las actuaciones administrativas (**reuniones de directorio y asambleas generales de la sociedad celebradas en su domicilio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, facturas de Mercado de Liniers S.A. por servicios prestados a la accionante desde 2009, honorarios de consultoría legal, gastos de peajes y combustibles, en el marco de sus operaciones) y sin importar su magnitud, acreditan la actividad de la accionante en esa jurisdicción**”.

GASTOS DE ESCASA SIGNIFICACION

RCP 1/2021 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba** del 11.03.2021.

NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

“Que la pretensión de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. no puede prosperar.

En efecto, **el sustento territorial por parte de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. en la provincia de Córdoba**, en los periodos objeto del ajuste, **está acreditado a partir de los gastos verificados por el fisco obrante en las actuaciones administrativas: gastos en conceptos de “Fletes Hacienda”, “Comisiones Hacienda”, “Viáticos Camiones” y “Fletes Distrib. ½ Res.”, y sin importar su magnitud**, acreditan la actividad de la accionante en esa jurisdicción.

RCA 68/2017 **Sede América SA c/Provincia de Misiones** del 08.11.2017.

NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

“Que el sustento territorial por parte de Sede América S.A. en la provincia de Misiones, está acreditado a partir de los gastos obrantes en el expediente administrativo, siendo los más relevantes los **gastos de compras** verificados por el fisco. En efecto, en las actuaciones administrativas **está acreditada la compra de diferentes tipos de bolsas para pollos por parte de Sede América S.A. a una firma ubicada en la ciudad de Posadas, provincia de Misiones, y sin importar su cuantía ni si esos gastos son o no computables** a tenor de los dispuesto por el artículo 3° del Convenio Multilateral, acreditan la extensión de la actividad de Sede América S.A. en esa jurisdicción”.

RCA 22/2019 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires** del 12.06.2019.

NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

“Que el sustento territorial por parte de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en los periodos objeto del ajuste, está acreditado a partir de los gastos verificados por el fisco obrante en las actuaciones administrativas (**reuniones de directorio y asambleas generales de la sociedad celebradas en su domicilio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, facturas de Mercado de Liniers S.A. por servicios prestados a la accionante desde 2009, honorarios de consultoría legal, gastos de peajes y combustibles, en el marco de sus operaciones) y sin importar su magnitud**, acreditan la actividad de la accionante en esa jurisdicción”.

RCP 26/2015 **Triangular SA c/Provincia de Chubut** del 17.09.2015

NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

“Que esta Comisión Plenaria observa que la firma apelante no ha aportado nuevos elementos de juicio que permitan modificar lo resuelto por la Comisión Arbitral. En efecto, a partir de los gastos verificados por el fisco y **sin importar**

su magnitud, se ha configurado el debido sustento territorial y, consecuentemente, la extensión de la actividad de la recurrente en la Provincia del Chubut".

RCA 54/2014 Triangular SA c/Provincia de Chubut del 10.09.2014

NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

*"Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión observa 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.*

Que en este sentido, a partir de los gastos verificados por el fisco y sin importar su magnitud, se ha configurado el debido sustento territorial y, consecuentemente, la extensión de la actividad de la recurrente en la Provincia del Chubut".

RCA 64/2014 INLAB SA c/Provincia de Chubut del 15.10.2014

NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

*"Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión Arbitral observa, en primer lugar, que está demostrado -e incluso reconocido por la propia empresa- la realización de gastos en la Provincia del Chubut. Para que se perfeccione el **sustento territorial** en una jurisdicción determinada, lo que **la norma exige es la realización de un gasto** que evidencie el desarrollo de la actividad dentro del territorio de la misma, **sin que interese sin son computables o no, como así tampoco su magnitud**".*

RCP 20/2013 Syphon SA c/Provincia de Misiones del 18.06.2013.

NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO
COMISIONES BANCARIAS POR TRANSFERENCIAS

*"Que corresponde rechazar el agravio de la recurrente en el sentido de que estos **gastos resultan insignificantes puesto que, en este caso, cualquiera sea el monto de la erogación, ésta puede ser atribuida con certeza a la Provincia de Misiones**".*

RCA 19/2022 **Wolrd Sport SRL c/Provincia de Córdoba** del 08.06.2022

**GASTOS PARA RECUPERAR UN CREDITO MOROSO
NOTAS DE DEBITO PARA RECUPERAR GASTOS**

Actividad venta mayorista y minorista de ropa y calzado
Gastos realizados para recuperar un crédito moroso radicado en Córdoba
Emisión de Notas de Débito para recuperar gastos (Seguro de flete y Seguro de logística)
Ventas en el shows rooms de CABA
Ventas realizadas a través de plataformas de ventas (Mercado libre)
R.G. (C.A.) 83/2002
R.G. (C.A.) 14/2017

*“Que la accionante señala que tiene como **actividad la comercialización mayorista y minoristas de indumentaria, accesorios y calzados**, encontrándose inscripta en el régimen del Convenio Multilateral en las provincias de Buenos Aires, Santa Fe, Misiones, Salta y Ciudad Autónoma de Buenos Aires; sostiene que la actividad más importante se desarrolla en la provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires desde donde se realizan todas las ventas mayoristas y que esa actividad **no se desarrolla en la provincia de Córdoba** porque la empresa **no tiene sucursales, corredores, comisionistas, viajantes o consignatarios**, por lo tanto, **no existen gastos relacionados con las ventas en esa provincia** que tengan directa relación con la actividad de venta de la mercadería que comercializa; dice que **los gastos invocados por el fisco no se relacionan con las ventas porque fueron realizados para tratar de recuperar un crédito en mora** y, por ello, no otorgan sustento territorial para pretender la inscripción en la provincia de Córdoba. Agrega que el fisco asimila las ventas entre ausentes con las **operaciones realizadas a través de plataformas de venta**: las primeras son las realizadas con **clientes que tienen domicilio en la ciudad de Córdoba** y que si bien realizan sus compras de temporada entre presentes, a través de los **“shows rooms” en la CABA**, en otras oportunidades realizan sus pedidos por vía telefónica o por mail -ventas entre ausentes- y dice que si bien sabe que los compradores tienen domicilio en la provincia de Córdoba desconoce el destino final de los bienes y no existen gastos relacionados con las mismas en la provincia de Córdoba, siendo improcedente aplicar el último párrafo del art. 1° del Convenio. En cuanto a las **operaciones a través de la plataforma de ventas, señala que se corresponden con las realizadas a través de Mercado Libre**, en relación a las cuales el fisco utiliza la RG N° 83/2002 que presume la existencia de gastos, creando una ficción legal por la cual se pretende atribuir base imponible sin haber desarrollado actividad en la provincia de Córdoba y, en consecuencia, la invocación de ventas a través de Mercado Libre no habilita potestad tributaria de la provincia de Córdoba porque la Resolución General N° 83/02 resulta incompatible con el Convenio Multilateral, lo que afecta el principio de legalidad.*

Que, asimismo, señala que de rechazarse los agravios anteriores, impugna la forma de aplicación del art. 14 del Convenio Multilateral porque durante el año 2017, que se considera como inicio de actividad, las únicas ventas directas son

las realizadas a través de la plataforma de venta, porque en relación a las mayoristas no es aplicable el último párrafo del artículo 1° del Convenio. Agrega que esas ventas son una actividad reciente y diferenciada de la venta mayorista y minorista y es una actividad que no existía al momento de la firma del Convenio y que es necesario la creación de una actividad específica -las ventas a través de plataforma de venta- que atrapen la específica singularidad de las mismas que involucre únicamente ingresos y gastos de esa actividad y no comprenda ni la venta mayorista ni la minorista en forma presencial. En suma, dice que la singularidad de estas operaciones amerita un tratamiento diferenciado y discriminado que la considere como una actividad distinta con sus propios ingresos y gastos y la vía sería aplicar el Convenio diferenciando la actividad de venta a través de plataformas virtuales que después de la pandemia se han generalizado e indica que es función de la Comisión Arbitral buscar una solución que respete la equidad horizontal que el Convenio Multilateral quiso respetar.

Que, por último, solicita la aplicación del Protocolo Adicional en caso de ser confirmado el criterio de la provincia de Córdoba. Ofrece prueba documental, informativa, pericial contable. Hace reserva del caso federal.

RESPUESTA DE LA PROVINCIA DE CORDOBA

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Córdoba señala**, en primer término, que las presentes actuaciones deben declararse como una cuestión de puro derecho y circunscripta, únicamente, a la aplicación del último párrafo del art. 1° del Convenio y, especialmente, la Resolución General (CA) N° 83/2002. Afirma que la accionante no discute la existencia del gasto, todo lo contrario, lo reconoce en su propia presentación (aunque dice que el gasto no guarda una relación con la venta) e indica que los gastos deben guardar relación directa y/o indirecta con el desarrollo de la actividad económica del sujeto en la jurisdicción -provincia de Córdoba- y no quedar limitada al hecho y/o circunstancia que el mismo se encuentre relacionado con la venta. Agrega que **Integral Clazadista SA es cliente de la empresa con ubicación geográfica en la provincia de Córdoba** y ese gasto realizado/soportado por World Sport SRL ha sido necesario para efectuar **gestiones directas para negociar el canje de los cheques rechazados** a que hace referencia la propia empresa, **el mismo es un gasto que se encuentra relacionado con su propia actividad comercial -es soportado en la jurisdicción de Córdoba-** y el hecho de no haberse cobrado el crédito no implica -per se- que no exista como tal. Agrega que de la propia literalidad del último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral se desprende “pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente” y añade que el contribuyente **mediante notas de débito pretende recuperar gastos incurridos y que han sido soportados por ésta en la provincia de Córdoba (seguros de flete, seguros de logística, etc. Acompaña los comprobantes respectivos).**
(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que **la controversia está centrada en determinar si existe sustento territorial** por parte de World Sport SRL en la provincia de Córdoba.

VENTAS A TRAVES DE LA PLATAFORMA DE MERCADO LIBRE A CLIENTES DOMICILIADOS EN CORDOBA

APLICACIÓN DEL ULTIMO PARRAFRO DEL ART. 1 DEL CONVENIO MULTILATERAL Y DE LA R.G. (C.A.) 83/2002

Que la pretensión de World Sport SRL no puede prosperar. En efecto, **se encuentra acreditado** en las presentes actuaciones **que la modalidad de venta de la accionante en la provincia de Córdoba, en los períodos ajustados, es a través de plataformas de ventas, como Mercado Libre, y, asimismo, clientes domiciliados en dicha provincia realizan operaciones a través de correo electrónico o por teléfono, por lo que la actividad de la firma encuadra en el artículo 1º, último párrafo, del Convenio Multilateral y en lo dispuesto en la Resolución General CA N° 83/2002 (vigente en los periodos ajustados), la cual establece que: “se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella”.**

GASTOS EN LA PROVINCIA DE CORDOBA

PARA TRATAR DE RECUPERAR UN CREDITO MOROSO RADICADO EN CORDOBA

EMISION DE NOTAS DE DEBITO PARA RECUPERAR GASTOS (SEGURO DE FLETE Y SEGURO DE LOGISTICA)

Que, asimismo, por lo demás, está acreditado que la accionante **ha soportado gastos en la provincia de Córdoba vinculados con su actividad, vg. para tratar de recuperar un crédito en mora de un cliente radicado en dicha jurisdicción** y los informados por la provincia de Córdoba respecto de que la accionante, **mediante notas de débito, pretende recuperar gastos incurridos y que han sido soportados por ésta en la provincia de Córdoba (seguros de flete, seguros de logística, etc.)**.

HAY SUSTENTO TERRITORIAL EN LA PROVINCIA DE CORDOBA

APLICACIÓN DEL ART. 2 INCISO B) DEL CONVENIO MULTILATERAL Y DE LA R.G. (C.A.) 14/2017

Que, por lo expuesto, **no quedan dudas de que existe sustento territorial por parte de World Sport SRL en la provincia de Córdoba** en el período bajo fiscalización. Siendo así, cabe resaltar que, a su vez, el inciso b), última parte, del artículo 2º del Convenio Multilateral especifica cómo deben ser atribuidos los ingresos generados por las operaciones realizadas en las condiciones previstas

en las normas precedentemente citadas; esto es, a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes (Resolución General N° 14/2017).

Que va de suyo que la Resolución General CA N° 83/2002 (vigente en los períodos ajustados) no resulta contraria al Convenio Multilateral y tampoco puede prosperar lo alegado por la accionante en lo referido al art. 14 del Convenio Multilateral.

(..)

Por ello,

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

ARTÍCULO 1º. **No hacer lugar a la acción interpuesta por World Sport SRL contra**

la Resolución IFD 0581/2020 dictada por la Dirección de Inteligencia Fiscal del Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”.

RCP 2/2023 Worl Sport SRL c/Provincia de Córdoba del 09.03.2023
Sustento territorial

“El Expte. C.M. N° 1643/2020 “World Sport SRL c/ Provincia de Córdoba”, en el cual la firma interpone recurso de **apelación contra la Resolución CA N° 19/2022**; y,

(..)

Que con respecto a la prueba pericial contable ofrecida por el apelante y teniendo en cuenta que **la única cuestión objeto de las presentes actuaciones es el sustento territorial en la provincia de Córdoba**, señala que dicha prueba debe rechazarse.

Que esta Comisión Plenaria observa que no encuentra motivos que lleven a revocar la resolución de la Comisión Arbitral al no lograr la apelante conmovierlo decidido en aquella instancia. En efecto, **la controversia está centrada en determinar si existe sustento territorial por parte de World Sport SRL en la provincia de Córdoba** y le asiste razón a dicha jurisdicción puesto que **la propia apelante reconoce expresamente la existencia de ventas realizadas con clientes que tienen domicilio en la ciudad de Córdoba**, al señalar, “...en otras oportunidades **realizan sus pedidos por vía telefónica o por mail –ventas entre ausentes–...**”, y “...si bien mi mandante sabe que los compradores tienen domicilio en la provincia de Córdoba **desconoce el destino final de los bienes**”. No cabe duda, entonces, que dichas ventas encuadran en el último párrafo del art. 1º del Convenio y otorgan el debido sustento territorial; además, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral han resuelto que **tales operaciones quedan alcanzadas en las disposiciones de la Resolución General N° 83/2002** (vigente en los períodos ajustados) y esa circunstancia no resulta desconocida por World Sport SRL toda vez que en su recuero pretende

descalificar o cuestionar dicha resolución general a los fines de evitar el ajuste realizado por la provincia de Córdoba en el marco de tales disposiciones; y, va de suyo, que dicha resolución general no viola el principio de legalidad ni desnaturaliza el régimen legal del Acuerdo.

Que, por lo demás, el recurso de apelación interpuesto por la contribuyente contra la Resolución CA N° 19/2022, **con relación al único punto en discusión –sustento territorial– no ha aportado nuevos elementos que permitan alterar dicha decisión**; y, cabe agregar también, que la expresión de agravios contra el acto que se impugna es un requisito esencial del recurso y se observa que la apelante no cumple con dispuesto por art. 16 del Reglamento Procesal para la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria, pues **su recurso es una reiteración de lo que expresó en la acción ante la Comisión Arbitral**.

Que, por lo expuesto, **corresponde confirmar la Resolución CA N° 19/2022**.

Que respecto de la aplicación del Protocolo Adicional, no surge de las actuaciones que World Sport SRL haya aportado la prueba documental que exige el artículo 2° de la Resolución General N° 3/2007, que demuestre que haya sido inducida a error por parte de alguna jurisdicción.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Plenaria realizada el 10 de noviembre de 2022.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por World Sport SRL contra la Resolución CA N° 19/2022, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”.

Presunción de sustento territorial en función de la R.G. (C.A.) 83/2002

RCP 12/2022 **System Argentina SA c/Provincia de Salta** del 09.06.2022

La sucursal de Salta de Cerámica Alberdi SA realiza los pedidos por e-mail y teléfono

System Argentina SA prepara el pedido y lo deja a disposición en su planta ubicada en CABA para que personal de Cerámica Alberdi la retire con fletes que abona a su cargo

La mercadería ingresada a la provincia de Salta es la registrada en los puestos de control de ruta de la provincia de Salta

Operaciones entre ausentes en los términos del art. 1 del convenio

Aplicación de la R.G. (C.A.) 83/2002

“Que la apelante, en su recurso, señala que contrariamente a lo decidido por la Comisión Arbitral y lo manifestado por la Dirección de Rentas de Salta, en el caso resulta evidente la inexistencia de sustento territorial en jurisdicción salteña. En ese sentido, pone de relieve que en oportunidad de deducir acción ante la Comisión Arbitral, aportó prueba documental y ofreció prueba informativa, a fin de sustentar las aseveraciones de la empresa; sin embargo, la Comisión Arbitral, pese a reconocer en la resolución en crisis el ofrecimiento probatorio, no permitió su producción; por esa razón, insiste con el ofrecimiento probatorio oportunamente brindado. Dice que la Comisión Arbitral, para resolver como lo hizo, remite a puras manifestaciones genéricas, abstractas y sin brindar mayores precisiones: sólo consideró la situación respecto de Cerámica Alberdi SA, omitiendo abordar la factura controvertida del Gran Hotel Presidente, en el entendimiento de que resultaba insustancial remitirse al análisis de la relevancia de dicha factura. Manifiesta que las **operaciones con Cerámica Alberdi SA** no se desconocen en absoluto y se han concretado en la realidad, pero lo que sí se rechaza en forma tajante es que, con motivo de esas ventas, se deba inscribir de oficio a System Argentina SA en la provincia de Salta, que se obligue a pagar el tributo y que se lo haga desde el año 2013. Es que, agrega, si bien puede sostenerse que System Argentina SA comercialice con un cliente, Cerámica Alberdi SA en la provincia de Salta también debe expresarse que la firma, contrariamente a lo resuelto por la Comisión Arbitral, no tiene sustento territorial en esa jurisdicción y, por lo tanto, no debe inscribirse ni tributar en ella, ya que **ignora por completo si el destino final de su venta es en esa provincia**. Dice que la relación comercial con Cerámica Alberdi SA es que ésta **realiza los pedidos por correo electrónico y teléfono**, a los efectos de que System Argentina SA provea de mercadería; luego **System Argentina SA prepara el pedido y lo deja a disposición en su planta ubicada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para que personal de Cerámica Alberdi la retire con fletes que abona a su cargo**, básicamente con la Empresa Transporte La Sevillanita, que es contratada por Cerámica Alberdi SA (esto, dice, surge claramente de las constancias de fojas 46 cuando la Dirección de Rentas de Salta circularizó a Cerámica Alberdi SA y éste le contesta). Añade que System Argentina SA **desconoce e ignora dónde se destina esa mercadería ya que la firma indicada que tiene planta en Salta y también en la provincia de Buenos Aires** y ella es la que, según su necesidad, decide dónde va esa mercadería acordándola con el transportista pero no con System Argentina SA quién se limita a recibir el pedido, prepararlo y dejarlo a disposición para su retiro en su planta de CABA (dice que se puede constatar de la página web de Cerámica Alberdi SA que además de tener una planta en la provincia de Salta tiene otra en la provincia de Buenos Aires). Añade que ello explica, asimismo, que es lógico que los **reportes de puesto de control fiscal que realizan los inspectores de Salta** tengan a System Argentina SA como vendedor de esa mercadería pero deja sentado que esos reportes no constituyen prueba alguna de sustento territorial dado que resulta evidente que si Cerámica Alberdi SA adquiere los productos a System Argentina SA en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en los puestos de control aparezca el nombre de dicha firma ya que es la proveedora de materiales a Cerámica Alberdi SA, hecho que, dice, no gravita en absoluto desde que no existe sustento territorial alguno en ese territorio.

(..)

Que finalmente deja consignado que System Argentina SA **no tiene en Salta empleados, sucursales, cuentas bancarias, gastos, viajes, traslados, intermediarios, agentes de comercio ni ningún gasto** que impulse a sostener la idea de existencia de sustento en esa jurisdicción, siendo que en todo el expediente administrativo no hay prueba alguna que conduzca a arribar a otra conclusión. A todo evento y como pretensión subsidiaria, peticona que para el supuesto que se rechace todo lo expuesto anteriormente, se deje sin efecto la inscripción y determinación de oficio de los años anteriores a 2017, es decir 2013 a 2016.

(..)

RESPUESTA DE LA PROVINCIA DE SALTA

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Salta señala** que no se observa el aporte, por parte del apelante, de nuevos elementos que permitan modificar el temperamento adoptado en su oportunidad por la Comisión Arbitral. En tal sentido, precisa que la apelación debe procurar corregir los perjuicios que le ocasiona a la apelante la citada resolución, pero ello en las presentes actuaciones no ha logrado su objetivo, ya que sólo se ha circunscripto a exponer los mismos argumentos que planteó en su oportunidad, al interponer la presentación ante la Comisión Arbitral. Agrega que de la lectura del recurso de apelación, se advierte que se reproducen de manera casi idéntica los argumentos vertidos en la presentación efectuada oportunamente ante la Comisión Arbitral, sin fundamentaciones novedosas que permitan modificar las conclusiones a las que arribó oportunamente dicho organismo de aplicación del Convenio.

Que, sin perjuicio de lo expuesto, señala que en virtud de la modalidad empleada por Cerámica Alberdi SA y la apelante, **se está ante operaciones realizadas entre ausentes**, conforme el **último párrafo del artículo 1º del CM** y el artículo 2º, inciso b), de tal cuerpo normativo; debiendo atribuirse los ingresos a la jurisdicción de Salta por ser la del domicilio del adquirente de los bienes, quien resultó ser el destinatario final de la mercadería. Además, reitera que **es la sucursal Salta de Cerámica Alberdi SA la que realiza los pedidos por e-mail y teléfono** según consta en las actuaciones y recuerda que **la mercadería ingresada a la provincia de Salta es la registrada en los puestos de control de ruta de la provincia**, por lo que tampoco procede el argumento de que la mercadería registrada tuviera como destino la provincia de Buenos Aires.

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

Que **esta Comisión Plenaria observa que** el recurso de apelación promovido por System Argentina SA no cumple con la exigencia contenida en el artículo 16 del Reglamento Procesal para las actuaciones ante la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, que establece que “el recurso de apelación debe interponerse por escrito, expresando punto por punto los agravios que causa al apelante la disposición o resolución impugnada, debiendo la Comisión Plenaria declarar la improcedencia del mismo cuando se omita dicho requisito...”.

Que, en efecto, el apelante insiste en afirmar la ausencia de sustento territorial sin hacer una crítica concreta y fundada de lo considerado por la Comisión Arbitral para resolver el caso concreto. El escrito recursivo se limita a cuestionar lo resuelto mediante afirmaciones absolutamente dogmáticas o meras discrepancias, que son claramente insuficientes para rebatir los fundamentos utilizados por la Comisión Arbitral para sostener su decisión. En este punto se destaca claramente que la apelante **no se hace cargo del argumento central de la resolución apelada**, esto es que **teniendo en cuenta el modo en que se realizan las operaciones, el sustento territorial se encuentra presente en el caso concreto de acuerdo a lo previsto por la Resolución General CA 83/2002** (en cuyo artículo 2° establece: “Considerar que a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2° del Convenio Multilateral del 18-8-77, se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos, por internet o sistema similar a ella) y la mera reedición de objeciones formuladas en instancias anteriores no resulta suficiente para suplir la omisión aludida. En cuanto al destino de la mercadería, el apelante pretende indicar la falta de valor probatorio de las comprobaciones realizadas por la provincia de Salta en el puesto de control fiscal, sin observar que del mismo **surge claramente la existencia de una relación permanente y fluida con el adquirente** (vgr. entre marzo y diciembre de 2013 **existen registradas 46 operaciones ingresadas a Salta**). Asimismo, cabe destacar que la provincia de Salta sólo atribuyó los ingresos por las mercaderías que ingresaron a dicha jurisdicción.

(..)

Por ello,

LA COMISIÓN PLENARIA CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77

RESUELVE:

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por System Argentina SA contra la Resolución CA N° 15/2021, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”.

=====

EL FALLIDO INTENTO DE LA COMISION ARBITRAL RESPECTO DE LA ASIGNACION DE LAS COMISIONES E IMPUESTOS BANCARIOS

La Comisión Arbitral intentó que los gastos y comisiones bancarias se asignen a la jurisdicción en la cual el vendedor tiene abierta su cuenta bancaria, y no a la jurisdicción desde donde el comprador realiza el depósito o la transferencia bancaria.

R.G. (C.A.) 7/2016 (B.O.29.04.2016)

TRATAMIENTO EN EL CONVENIO MULTILATERAL DE LOS GASTOS RELACIONADOS CON LA UTILIZACION DE CUENTAS BANCARIAS

“Art. 1 - Considerar a los fines del [artículo 4 del Convenio Multilateral](#), que **los gastos, comisiones e impuestos devengados, relacionados con la utilización de cuentas bancarias, son soportados por los vendedores o prestadores de servicios, titulares de las mismas, **en la jurisdicción donde dichas cuentas se encuentran abiertas**”.**

EL ART. 4 DEL CONVENIO MULTILATERAL ESTABLECE QUE:

“Art. 4 - Se entenderá que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ej.: de dirección, de administración, de fabricación, etc.), aun cuando la erogación que él representa se efectúe en otra. Así, los sueldos, jornales y otras remuneraciones se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren.

Los gastos que no puedan ser atribuidos con certeza, se distribuirán en la misma proporción que los demás, siempre que sean de escasa significación con respecto a éstos. En caso contrario, el contribuyente deberá distribuirlos mediante estimación razonablemente fundada.

Los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible”.

R.G. (C.A.) 9/2016 (B.O.27.05.2016)

SE SUSPENDE LA APLICACIÓN DE LA R.G. (C.A.) 7/2016 (B.O.29.04.2016)

Se suspende la aplicación de la R.G. (C.A.) 7/2016, hasta tanto la Comisión Plenaria resuelva “con carácter definitivo” -art. 17 inc. e) del Convenio- los recursos de apelación contra la resolución general 7/2016. (APELACION DE LA PROVINCIA DE MISIONES, FORMOSA Y CHUBUT).

R.G. (C.P.) 41/2016 (B.O.16.12.2016)

SE DEROGA LA APLICACIÓN DE LA R.G. (C.A.) 7/2016 (B.O.29.04.2016)

“VISTO:

*El Expte. C.M. N° 1330/2015 “Proyecto de resolución sobre gastos, comisiones e impuestos bancarios s/recursos de apelación contra la [Resolución General C.A. N° 7/2016](#) (cuya aplicación fue suspendida por [Resolución General C.A. N° 9/2016](#) hasta tanto se pronuncie la Comisión Plenaria)”, en el que las provincias de **Misiones, Chubut y Formosa interponen sendos recursos de apelación** contra la resolución general referida; y,*

CONSIDERANDO:

Que dichos recursos se han presentado conforme a las exigencias formales previstas en las normas legales y reglamentarias, motivo por el cual corresponde su tratamiento (art. 25 del Convenio Multilateral).

Que las jurisdicciones apelantes de Misiones y Formosa tachan de nula la resolución apelada alegando que en su dictado se habría conculcado el debido proceso.

Que respecto a la cuestión de fondo, **las jurisdicciones apelantes (Misiones, Chubut y Formosa)** en sus sendos recursos sostienen -en sustancial y apretada síntesis- que la resolución general cuando afirma que “los gastos, comisiones e impuestos devengados, relacionados con la utilización de cuentas bancarias, son soportados por los vendedores o prestadores de servicios, titulares de las mismas, en la jurisdicción donde dichas cuentas se encuentran abiertas”, **violenta los principios del Convenio Multilateral y es contraria a los precedentes de los organismos de aplicación. En definitiva, sostienen que el ingreso que los Bancos perciben en concepto de comisiones por la recepción de depósitos debe ser asignado al lugar en el cual se realiza el depósito**, debiendo en consecuencia asignarse el gasto al mismo lugar geográfico.

Que en las actuaciones obran respuestas a los traslados corridos. **La provincia de Río Negro, al ser la promotora del dictado de la resolución general naturalmente peticiona su ratificación. Da fundamentos de hecho y de derecho para tal proceder. En este mismo sentido se pronuncia la Ciudad de Buenos Aires.** La provincia de Catamarca, en cambio, adhiere al recurso de apelación interpuesto por Misiones.

Que esta Comisión Plenaria observa, en primer lugar, que la [Resolución General N° 7/2016](#) no presenta vicios en su dictado para que sea declarada nula.

GASTOS E IMPUESTOS BANCARIOS PRODUCTO DE DEPOSITOS BANCARIOS O TRANSFERENCIAS BANCARIAS

Que en segundo término, más allá de las muy fundadas alegaciones de las partes, cabe destacar que precisar en el marco del régimen general del Convenio Multilateral el tratamiento que debe conferirse a los gastos e impuestos devengados en razón de operaciones de depósito o transferencias en cuentas bancarias -cuyo propósito tuvo por fin la resolución general apelada-, deriva en **una cuestión donde existe una variada casuística de hechos**, lo que quedó de manifiesto con los casos resueltos por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que cada una de las partes invocan según sus pretensiones. De modo que, **a juicio de este Plenario resulta más ajustado considerar la materia regulada en dicha resolución en los futuros casos concretos** que pudieran presentarse que hacerlo en una norma general que pueda prever el conjunto de los diversos casos particulares.

Que esta inteligencia cabe atribuirle a expresiones de una de las apelantes, la provincia de Formosa, cuando plantea los interrogantes que presenta la casuística y afirma que “esta cuestión no puede ser objeto de una interpretación con carácter general, como la pretendida con el dictado de la [R.G. CA. N° 7/2016](#), toda vez que la misma, por imperio de la norma del Convenio Multilateral, está sujeta a las particularidades de los casos y situaciones propias de las

actividades desarrolladas en cada jurisdicción, teniendo en cuenta la incidencia o importancia jurídica del origen y destino de las prestaciones, bienes o servicios, en el intercambio económico gravado con el impuesto sobre los ingresos brutos, dentro del marco del Convenio Multilateral”.

Que por lo dicho, esta Comisión Plenaria entiende que **no se han encontrado elementos que acrediten con carácter general que “los gastos, comisiones e impuestos devengados, relacionados con la utilización de cuentas bancarias, son soportados por los vendedores o prestadores de servicios, titulares de las mismas, en la jurisdicción donde dichas cuentas se encuentran abiertas”**; por lo que corresponde dejar sin efecto la resolución apelada.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Plenaria realizada el 29 de septiembre de 2016.

Por ello,

LA COMISIÓN PLENARIA CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/1977
RESUELVE:

Art. 1 - Deróguese la [resolución general \(CA\) 7/2016](#).

=====

SENTENCIA DE LA CAMARA DE TUCUMAN

FALTA DE SUSTENTO TERRITORIAL

Cámara en lo Contencioso Administrativo de Tucumán Sala I **Toyota Argentina SA c/Provincia de Tucumán** del 11.02.2020

Para la Cámara Toyota no tiene sustento territorial en la Provincia de Tucumán.

“EL SEÑOR VOCAL DR. JUAN RICARDO ACOSTA, DIJO:

(..)

Afirma que mediante la Resolución N° R 80/2016 la DGR desestimó el recurso de reconsideración presentado por su mandante contra la Resolución N° D 90/2016, y en consecuencia, dejó firme en sede administrativa la determinación de oficio por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB), **períodos 01 a 12/2009 y 01/2011 a 12/2012** por la suma de \$ 3.322.955,47.-, más los intereses calculados en \$ 2.395.261,04.-

Manifiesta que la **actividad principal de su mandante es la fabricación de automotores, la que desarrolla en forma íntegra en su planta industrial ubicada en Zárate, Provincia de Buenos Aires.**

CONTRATO DE CONCESION

*Alega que la Provincia de Tucumán pretende gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a su representada, considerando en forma aislada ciertas operaciones de compra-venta que, en rigor, se enmarcan en el **contrato de concesión oportunamente celebrado con la firma Line Up S.A.***

*Señala que la actividad de fabricación y comercialización de automotores de su representada se realiza íntegramente en la Provincia de Buenos Aires, lugar donde se perfecciona el hecho imponible del IIBB, sin que exista sustento territorial alguno en la Provincia de Tucumán, aclarando que su mandante **no realiza gastos en la Provincia de Tucumán, y que los desembolsos en concepto de seguro y de transporte, corren por cuenta de los propios concesionarios.***

*En este sentido, expone que, de conformidad al contrato de concesión, su mandante **vende al concesionario sus productos**, estando contemplada la posibilidad de que **los vehículos sean entregados en Zárate y que los cargos, gastos y seguros son a cargo del concesionario** (cfr. art. 8.3.1 del contrato de concesión), razón por la cual, **una vez retirados de la planta industrial de la actora, los rodados son de propiedad del concesionario Line Up S.A. que posteriormente los introduce y comercializa en forma minorista en Tucumán.***

Explica que los concesionarios se registran como tales ante la División Asistencia Funcional de la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad Automotor y Créditos Prendarios, y que en tal carácter, serán los concesionarios quienes completarán los certificados de fabricación, formulario 01 (solicitud de inscripción inicial), formulario 12 de verificación policial, con los datos del adquirente de cada rodado, que será un cliente del concesionario y no de su mandante que ya transfirió el bien en Buenos Aires.

LOS VEHICULOS SE ENTREGAN EN ZARATE

*Conforme a la realidad del caso, y al contrato de concesión celebrado, indica que durante los períodos en cuestión, su mandante **entregaba a su concesionario Line Up S.A. las unidades en la planta industrial de Zárate, Provincia de Buenos Aires**, quien luego los trasladaba a la Provincia de Tucumán, a su cuenta y riesgo, donde los comercializaban a los clientes de esa jurisdicción, razón por la cual la actividad desplegada por el concesionario en Tucumán no es imputable a su mandante.*

Expone que la Provincia de Tucumán, al tomar en consideración la totalidad de las ventas efectuadas por Toyota Argentina S.A. a Line Up S.A., sin ponderar el marco en el que se produjeron esas ventas, excedió ilegítimamente el ámbito territorial de sus potestades tributarias, pretendiendo alcanzar actividades desarrolladas íntegramente en extraña jurisdicción, las que se encuentran sometidas en forma exclusiva y excluyente a la potestad tributaria de la Provincia de Buenos Aires.

CONCERTACION DE LA OPERACIÓN EN PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Sostiene que **no caben dudas de que el lugar de concreción de la operación se produce en la Provincia de Buenos Aires**, que es donde se realiza la entrega de la cosa y se paga el precio, y que **no puede considerarse que su mandante vende sus productos en la Provincia de Tucumán por medio de representantes**, ni tampoco que las ventas que efectúa a los concesionarios son atribuibles a esa jurisdicción, ya que las unidades son vendidas en la Provincia de Buenos Aires.

Añade que los ingresos provenientes de las operaciones que cuestiona la Provincia de Tucumán, deben asignarse a la Provincia de Buenos Aires, pues se trata de ventas efectuadas en planta de su mandante sita en esa jurisdicción y es allí donde se entregan los vehículos a todos los concesionarios del país, no existiendo ingresos atribuibles a la jurisdicción de Tucumán.

CONTRATO ENTRE PRESENTES CELEBRADO EN LA CIUDAD DE BUENOS AIRES

Explica que Line Up S.A. es un sujeto independiente de su mandante, que el contrato de concesión supone que Line Up S.A. solicitó formar parte de la red de concesionarios y Toyota Argentina S.A. aceptó a dicha firma como concesionario oficial, y que los pedidos de éste concesionario y las transferencias efectuadas tienen su razón de ser en el **contrato de concesión, celebrado entre presentes, en la Ciudad de Buenos Aires**, en cuyo marco se insertan las operaciones que en forma aislada y parcializada se analizan para arribar al ajuste pretendido.

EL CONTRATO DE CONCESION SE DIFERENCIA DEL CONTRATO DE COMPRA VENTA

Discurre que el contrato de concesión se diferencia del contrato de compraventa, siendo impropio focalizarse exclusivamente en las operaciones individuales celebradas con motivo del contrato marco que las comprende y define, debiéndose tener en cuenta que entre las partes no se celebran contratos comerciales de compraventa.

NO SON OPERACIONES ENTRE AUSENTES

Subraya que, al no tratarse de operaciones entre ausentes (en los términos del art. 2 inc. b del Convenio Multilateral), no puede utilizarse el domicilio del adquirente como criterio válido de imputación de ingresos, sino el lugar de entrega de la mercadería (Provincia de Buenos Aires), dado el contrato que vincula a las partes, celebrado entre presentes y por escrito, advirtiendo que cuando el concesionario venda las unidades a sus clientes tributará el pertinente IIBB en la Provincia de Tucumán.

Así las cosas, valora que el hecho imponible del gravamen, definido en el art. 214 del Código Tributario Provincial, no se configura respecto a su mandante, pues no desarrolla actividades en la jurisdicción de la Provincia de Tucumán, siendo el concesionario quien realiza la actividad de comercialización de productos prevista en el art. 215 inc. 4 de tal cuerpo normativo.

(..)

CONTESTACION DE LA DEMANDA POR PARTE DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN

(..)

*En relación a la supuesta falta de sustento territorial en esta Provincia de la actividad que desarrolla la actora, argumenta que **según la Comisión Arbitral y según la Comisión Plenaria**, cualquiera haya sido la modalidad de concreción de las operaciones (entre presentes o ausentes), la atribución de ingresos debe efectuarse en el domicilio del adquirente en los casos que no haya duda y se tenga un total conocimiento de cada uno de los clientes, y por ende, el lugar de donde provienen los ingresos derivados de las operaciones de ventas.*

Afirma que en este caso, es fácil observar que Toyota Argentina S.A. posee un total conocimiento de sus clientes, conforme a la modalidad operativa declarada, que es un contrato de concesión, y a la facturación.

En razón de lo expuesto, corresponde atribuir los ingresos de los clientes de la firma actora de la jurisdicción de la Provincia de Tucumán, independientemente del planteo realizado respecto a que las operaciones efectuadas por su mandante se produjeron entre presentes y en la Provincia de Buenos Aires.

(..)

SENTENCIA DE LA CAMARA DE TUCUMAN

(..)

*Sintéticamente, **la actora funda su demanda en los siguientes argumentos:***

*(i) **falta de actividad, de sustento territorial y de gastos en la Provincia de Tucumán**, en la medida en que la fabricación y comercialización de automotores se realiza íntegramente en la planta industrial de Zárate, Provincia de Buenos Aires, lugar donde se venden, transfieren y entregan las unidades 0 km al concesionario Line Up S.A., en virtud de un contrato de concesión celebrado entre presentes y por escrito, siendo que Line Up S.A. realiza por su cuenta y riesgo el traslado de los vehículos a la Provincia de Tucumán, corriendo con los gastos de transporte, seguro y demás cargos inherentes al acarreo, por lo que no se configura en la especie el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos previsto en el art. 214 del Código Tributario Provincial, precisando que es el concesionario Line Up S.A. quien realiza la actividad de comercialización de productos contemplada en el art. 215 inc. 4 de tal cuerpo normativo;*

(..)

La Provincia de Tucumán se opone al progreso de la demanda iniciada, en base a los siguientes fundamentos:

(i) frente a la supuesta falta de sustento territorial, entiende que la atribución de ingresos debe efectuarse según el domicilio del adquirente, que es el lugar de donde provienen los ingresos derivados de las operaciones de ventas;

(..)

ANALISIS DE LA CAMARA DE TUCUMAN

(..)

III-b) El argumento jurídico principal en que la actora apoya su demanda consiste en la falta de configuración del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en relación a Toyota Argentina S.A., en la medida en que la fabricación y comercialización de automotores se realiza íntegramente en la planta industrial de Zárate, Provincia de Buenos Aires, que es donde se venden, transfieren y entregan las unidades 0 km al concesionario Line Up S.A., en virtud de un contrato de concesión (celebrado entre presentes y por escrito), siendo este último quien realiza por su cuenta y riesgo el traslado de los rodados a la Provincia de Tucumán, corriendo con los gastos de transporte, seguro y demás cargos inherentes al acarreo, apuntando que el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente a la Provincia de Tucumán recién se perfeccionará cuando el concesionario venda las unidades a sus clientes.

La demandada sostiene que cualquiera haya sido la modalidad de concreción de las operaciones (entre presentes o ausentes), la atribución de ingresos debe efectuarse en el domicilio del adquirente en los casos que no haya duda, siendo que Toyota Argentina S.A. posee un total conocimiento de sus clientes, por lo que corresponde atribuir los ingresos de los clientes de la firma actora a la jurisdicción de la Provincia de Tucumán.

SE DEBE DETERMINAR DONDE SE REALIZARON LAS OPERACIONES DE VENTA

Teniendo en cuenta las posiciones de las partes, resulta fácil advertir que el núcleo de la cuestión a dirimir en este litigio, consiste en determinar dónde se realizaron las operaciones de venta de los bienes que produce la actora.

CONTRATO DE CONCESION

En primer lugar, no se encuentra controvertido que Toyota Argentina S.A. y Line Up S.A. se encuentran vinculados por un contrato de concesión celebrado en fecha 05/12/2008 (fs. 18/54), en donde el primero reviste el carácter de concedente y el segundo de concesionario, es decir que Line Up S.A. forma parte de la red de concesionarios oficiales de Toyota Argentina S.A. (fs. 280).

(..)

CLAUSULAS DEL CONTRATO DE CONCESION

*De este modo, conforme los términos del contrato de concesión celebrado, se desprende que la fábrica **Toyota Argentina S.A. vende sus productos al concesionario Line Up S.A. en el lugar que fije el primero, siendo que los cargos y gastos necesarios para efectivizar la entrega de los productos Toyota, incluyendo los seguros correspondientes, son pagados por el concesionario.***

Una vez realizada esta primera operación, el concesionario vende los productos Toyota a los clientes (terceros) en el área primaria de mercado del concesionario, esto es, la localidad en dónde se encuentra el establecimiento autorizado por el concedente.

Es decir, que el concesionario Line Up S.A. en su relación comercial con los terceros, actúa por su cuenta y riesgo, y en nombre propio, **siendo claro que el concesionario no representa al concedente.**

ANALISIS DE LA PRUEBA OFRECIDA

Entrando en examen de la prueba ofrecida en la causa, se advierte que a través de informe de fs. 283 el Sr. Presidente de Line Up S.A. consigna:

ENTREGA DE LAS UNIDADES EN ZARATE

1) durante los períodos involucrados, **la entrega de las unidades automotores se efectuaba en la planta industrial de TOYOTA ARGENTINA S.A. ubicada en la localidad de Zárate**, Provincia de Buenos Aires;

TRASLADO Y SEGURO A CARGO DE LA CONCESIONARIA

2) en los períodos en cuestión, **todos los gastos involucrados en el traslado de los vehículos desde la localidad de Zárate, Provincia de Buenos Aires, hasta la Provincia de Tucumán fueron soportados por Line Up S.A.** A tal efecto se contrataron los servicios de la empresa Furlong S.A. para el transporte de la unidades automotoras, teniendo también a su cargo el seguro del mismo;

3) Los certificados de fabricación son completados con los datos del adquirente del rodado por los concesionarios, en este caso, Line Up S.A. Tal tarea se efectúa al formalizarse la transacción con el cliente adquirente del automotor y teniendo presente los datos de fabricación indicados por la terminal automotriz, en este caso, Toyota Arg. S.A.

(..)

PERICIAL CONTABLE

A su vez, mediante prueba pericial contable producida a fs. 367/382), el Contador Público Nacional Jorge M. Bilotti precisa que en la cuenta abierta en concepto de venta automóviles a concesionarios se registran todas las ventas de unidades a Dealers (Concesionarias) del país. Tal operatoria se encuentra normada por un contrato de concesión entre las partes. **La mercadería es retirada desde la Planta ubicada en Provincia de Buenos Aires.** Se asignan todos los ingresos a la jurisdicción de Buenos Aires^{1d} (fs. 375 vlt.).

Luego, para informar el lugar de entrega de las unidades automotores, en el marco del contrato de concesión suscripto con Line Up S.A., durante los períodos 2009 a 2012, el perito responde que de la documentación compulsada por este Perito, puede constatarse claramente **en el remito, la leyenda Puesto en Deposito: TASA 13Ruta 9 y Ruta 12- ZARATE- BS. AS.** (fs. 381).

A continuación, el especialista explica que las unidades automotores son fabricadas en Zarate Pcia de Bs As y comercializadas a las distintas concesionarias autorizadas para la venta de productos Toyota. La comercialización de las Uds cero Km se lleva a cabo en la planta Industrial de TASA, ubicada en Zarate Pcia de Bs As, se establece esta modalidad según

acuerdo entre TASA y LUSA y perfeccionado mediante Contrato de Concesión (fs. 381).

Seguidamente, el experto señala que TASA establece como lugar para efectivizar la entrega de los vehículos en Zárate Pcia de Buenos Aires, entendiendo que la venta se perfecciona con la entrega de la unidad automotriz, por lo tanto, los gastos de traslado, flete y seguro son efectuados por LUSA, siguiendo con las obligaciones aceptadas por el concesionario mediante contrato de concesión firmado en Buenos Aires entre las partes actuantes^{1d} (fs. 381), habiendo verificado que TASA percibe a LUSA, en la venta de una unidad automotriz, la tasa equivalente al seguro de transporte de la unidad vendida, póliza que contrata TASA^{1d} (fs. 382 vlt.).

(..)

Por último, dentro de la documentación acompañada por el perito (fs. 382 vlt. y 383) reservada en Secretaría, y que en este acto se tiene a la vista, se observan facturas emitidas por Toyota Argentina S.A. a Line Up S.A. en concepto de venta de automotores cero kilometro, en condición de contado y en pesos argentinos; como así también remitos generados por Toyota Argentina S.A. al destinatario Line Up S.A., transportista Furlong S.A. consignando la dirección de entrega de los vehículos.

CONCLUSION DE LA CAMARA EN FUNCION DE LA PRUEBA PRODUCIDA

Del conjunto probatorio examinado, **se puede concluir** que en el marco del contrato de concesión celebrado entre la actora Toyota Argentina S.A. y Line Up S.A., la actora vendió unidades automotores cero km. al concesionario Line Up S.A., entregando los productos en su planta industrial de Zárate, Provincia de Buenos Aires, que luego se trasladaban a la Provincia de Tucumán, por cuenta y riesgo del concesionario, corriendo éste con los cargos y gastos de flete y seguro.

Una vez concluida esa primera operación, el concesionario, en nombre propio y sin representar al concedente, vende los productos Toyota a terceros que ninguna vinculación guardan con la actora, en el área comercial que autoriza el concedente, asumiendo los riesgos propios de la explotación.

(..)

TOYOTA DESARROLLA SU ACTIVIDAD EN PROVINCIA DE BUENOS AIRES FALTA DE SUSTENTO TERRITORIAL EN TUCUMAN

En el caso que nos ocupa, de acuerdo a lo hasta aquí ponderado, **queda claro** que Toyota Argentina desarrolla su actividad de fabricación y venta de unidades automotores cero km. a Line Up S.A. en la jurisdicción de Buenos Aires, siendo en ese territorio en donde la firma actora logra sus ingresos, razón por la cual, **estando ausente el requisito del sustento territorial**, no se configura en la Provincia de Tucumán el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, respecto a Toyota Argentina S.A.

Una vez más insistimos en que **Toyota Argentina S.A. vende a Line Up S.A. las unidades automotores cero km., en el marco del contrato de concesión celebrado entre las partes, y las entrega en Zárate, Provincia de Buenos**

Aires; el concesionario paga un precio por esa venta, traslada los vehículos a Tucumán, corriendo con los cargos, gastos de flete y seguro, y luego vende los productos a terceros (que no se vinculan a la actora), en el ámbito de esta jurisdicción, en nombre propio y sin representar al concedente.

En consecuencia, al haber acreditado la parte demandante, que durante el período fiscal en cuestión, las ventas de unidades automotores cero km. se realizaron en la Provincia de Buenos Aires, y que los gastos de flete y seguro corrieron por cuenta del concesionario Line Up S.A., **se concluye que la actividad comercial de la actora carece de sustento territorial en la Provincia de Tucumán, no configurándose el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, precisamente por la ajenidad territorial de la operatoria.**

(..)

Siendo ello así, **la falta de sustento territorial en Tucumán** de la actividad comercial que despliega Toyota Argentina S.A. torna inválido y deja sin causa el ajuste practicado por la Dirección General de Rentas, y confirmado por los actos administrativos impugnados.

(..)

NO HAY HECHO IMPONIBLE EN TUCUMAN

En razón de lo expuesto, considerando que en el caso que nos ocupa **no se configura el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos en relación a la actora pues no ejerce su actividad comercial de fabricación y venta de vehículos en la jurisdicción de la Provincia de Tucumán**, y teniendo en cuenta que los actos administrativos impugnados carecen de causa en los términos del art. 43 inc. 2 de la Ley N° 4.537, corresponde declarar la nulidad de la Resolución N° D 90/16 de fecha 14/06/2016, y su confirmatoria, Resolución N° R 80/16 de fecha 21/09/2016, ambas emitidas por la Dirección General de Rentas (art. 48 inc. 2 de la Ley 4.537).

(..)

EL SEÑOR VOCAL DR. SERGIO GANDUR, DIJO:

Estoy de acuerdo con los fundamentos esgrimidos por el Sr. Vocal preopinante, por lo que voto en idéntico sentido.

Por ello, esta Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, con la integración que consta a fs. 454,

RESUELVE:

I.- HACER LUGAR a la demanda interpuesta por la razón social TOYOTA ARGENTINA S.A. contra la PROVINCIA DE TUCUMÁN, y en consecuencia, DECLARAR la NULIDAD de la Resolución N° D 90/16 de fecha 14/06/2016, y su confirmatoria, Resolución N° R 80/16 de fecha 21/09/2016, ambas emitidas por la Dirección General de Rentas, con arreglo a lo considerado”.

=====

2 - ATRIBUCION DE INGRESOS (ART. 2 C.M.)

Salvo lo previsto para casos especiales, los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades incluidas en el Convenio Multilateral, se distribuirán entre todas las jurisdicciones en la siguiente forma:

50% EN PROPORCION A LOS GASTOS

a) El 50% (cincuenta por ciento) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción;

50% EN PROPORCION A LOS INGRESOS

b) El 50% (cincuenta por ciento) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia;

OPERACIONES ENTRE AUSENTES. DOMICILIO DEL COMPRADOR

A los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el **último párrafo del artículo 1** (OPERACIONES ENTRE AUSENTES) deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al **domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios**.

OPERACIONES POR INTERNET, POR MEDIOS ELECTRONICOS

Con el dictado de la R.G. (C.A.) 83/2002, se presume el sustento territorial.

Deviene oportuno recordar lo expuesto en la hoy derogada R.G. (C.A.) 83/2002.

ART. 25 R.G. (C.A.) 18/2022 (ART. 1 R.G. 83/2002 **(DEROGADA POR R.G. (C.A.) 5/2021 B.O.22.03.2021)**)

LAS OPERACIONES REALIZADAS POR INTERNET TIPIFICAN COMO OPERACIONES ENTRE AUSENTES

Las transacciones efectuadas por **medios electrónicos por Internet o sistema similar** a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral.

Fuente: Resolución General N° 83/2002, artículo 1.-

PRESUNCION DE SUSTENTO TERRITORIAL

ART. 26 R.G. (C.A.) 18/2022 (ART. 2 R.G. 83/2002 **(DEROGADA POR R.G. (C.A.) 5/2021 B.O.22.03.2021)**)

Considerar que a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2° del Convenio Multilateral del 18-8-77, **se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente** o locatario de los mismos, **en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet** o sistema similar a ella.

Fuente: Resolución General N° 83/2002, artículo 2.-

Comentarios:

Resulta absolutamente razonable que las operaciones realizadas por internet tipifiquen como operaciones entre ausentes en los términos del último párrafo del art. 1 del convenio multilateral.

Pero resulta sumamente criticable que se presuma el sustento territorial, en las operaciones realizadas por internet.

Las operaciones por internet solo deberían asignarse al domicilio del comprador, en la medida que el vendedor tenga sustento territorial en la jurisdicción del comprador a través de la realización de gastos. No debería presumirse el gasto y por ende el sustento territorial.

RCA 55.2007 **Intcomex Argentina SRL c/Provincia de Jujuy** del 20.11.2007

La Comisión Arbitral ratifica la plena aplicación de la R.G. (C.A.) 83/2002

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

“El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es eminentemente territorial. Ese aspecto espacial o territorial del hecho imponible está circunscrito por los límites provinciales, con la salvedad del Convenio Multilateral, en el cual juega el concepto de “sustento territorial” como nexa mínimo indispensable para que una jurisdicción de las varias en que la actividad se desarrolle, pueda justificar la atribución de una parte de la base imponible y del impuesto consiguiente.

Sostiene que en el caso, no hay sustento territorial en la medida que la empresa no posee ni representantes ni distribuidores ni comisionistas ni acompaña elementos que acrediten actividad en la jurisdicción, ni ninguna otra actividad que permita atribuirle potestad a la Provincia de Jujuy para apropiarse de la materia imponible. Toda la operatoria desarrollada con clientes domiciliados en dicha jurisdicción se ha concretado por vía telefónica y/o electrónica, ergo, no existen ni ingresos ni gastos susceptibles de conferir dicha potestad gravatoria.

El ente recaudador ha confirmado su pretensión, puntualizando que en el caso se verifican los extremos previstos en el art. 10 del Anexo a la Resolución General N° 1/06 -ex arts. 1° y 2° de la R.G. 83/02-.

El art. 10 del Anexo a la Resolución General N° 1/06 en que se basa la pretensión fiscal **incurre en un exceso reglamentario que desnaturaliza el régimen legal del Convenio Multilateral en la medida en que establece una presunción absoluta de base imponible y de sustento territorial**, consistente en atribuirle ficticiamente gastos al vendedor en la jurisdicción del domicilio del adquirente desde el momento en que éste le formulara su pedido por Internet.

En el caso, no se trata precisamente de una situación de comercio electrónico propiamente dicha, sino de **ficciones de base imponible y de sustento territorial local en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos** a raíz de comunicaciones con clientes por Internet que no necesariamente implicaron la concertación de las transacciones. **No existe en el Convenio Multilateral ninguna venia para que por vía interpretativa, la Comisión instituya semejante ficción de gastos computables para la jurisdicción del cliente**, y mal puede verse incluida en dicha ficción cuando es a todas luces inconstitucional en función del principio de legalidad y de capacidad contributiva real, efectiva y actual como nexos legitimadores del tributo.

En tales condiciones, **la Comisión Arbitral no puede exceder las directivas de la ley del Convenio Multilateral** en cuanto ella prevé gravar con base en ingresos y gastos reales, efectivamente soportados, y no en meras ficciones carentes de base legal. **La ley no tolera ficciones de gastos y mucho menos que no admitan prueba en contrario**, tal como en los hechos los considera la DPR de la Provincia de Jujuy. Por ello es que **tanto la Resolución General N° 1/06 (art. 10) como la Resolución General N° 83/02 (arts. 1° y 2°) resultan incompatibles con el Convenio Multilateral.**

(..)

OPINION DE LA COMISION ARBITRAL

Que puesta al análisis del tema, esta Comisión observa que **el recurrente cuestiona la legalidad del artículo 12 del Anexo a la Resolución General N° 1/2007 –ex Resolución General N° 83-** y enfoca su crítica sobre la interpretación que efectuara la Comisión Arbitral en lo referente al comercio electrónico, con lo cual implícitamente, considera que su actividad encuadra dentro de los parámetros que contiene la mencionada norma.

Que **la actividad de la empresa se encuentra comprendida dentro de la interpretación que realiza la norma, que ha sido dictada por la Comisión Arbitral** de conformidad con una de sus funciones específicas, que se encuentra contemplada en el inciso a) del artículo 24 del Convenio Multilateral.

Que **se puede compartir o no las conclusiones que surgen de la interpretación efectuada, pero lo que no se puede es desconocerlas**, y en el supuesto caso que se resolviera modificar o cambiar la misma, éstos cambios surtirán efecto hacia el futuro, nunca para hechos pasados, puesto que de lo contrario se atentaría contra la necesaria seguridad jurídica indispensable para una sana administración tributaria”.

RCP 15.2008 Intcomex Argentina SRL c/Provincia de Jujuy del 16.10.2008

La Comisión Plenaria ratifica la plena aplicación de la R.G. (C.A.) 83/2002

*“Que esta Comisión Plenaria observa que **los agravios centrales expuestos en el recurso de apelación interpuesto se refieren a lo que se considera un exceso en las facultades reglamentarias de la Comisión Arbitral en el dictado de la Resolución General N° 83/2002** –hoy artículo 12 de la Resolución General N° 1/2008-.*

Que tal como lo expresara la Comisión Arbitral, dicha interpretación ha sido dictada de conformidad con una de sus funciones específicas, que se encuentra contemplada en el inciso a) del artículo 24 del Convenio Multilateral, y como se ha dicho, es de aplicación obligatoria.

Que se entiende que la Resolución tiene los fundamentos necesarios puesto que se apoya en el hecho concreto de que en la operatoria descripta por la propia firma en su presentación se hace referencia a que las operaciones realizadas con clientes domiciliados en la Provincia de Jujuy se han concretado por vía telefónica y/o electrónica, por lo cual reconoce tácitamente que las mismas encuadran en los supuestos previstos en la norma que la firma cuestiona.

Que la situación de hecho planteada -que no hay sustento territorial en la jurisdicción de Jujuy- encuentra respuesta específica en el artículo 2° de la Resolución General N° 83/2002, cuando expresa: “que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella”.

=====

DESTINO FINAL DE LOS BIENES. OPERACIONES ENTRE AUSENTES

Con el dictado de la R.G. (C.A.) 14/2017, se determina que por domicilio del comprador debe entenderse el destino final de los bienes.

Art. 31 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 14/2017)

La C.A. interpreta que la atribución de los ingresos brutos al domicilio del adquirente, provenientes de las operaciones a que hace referencia el **último párrafo del artículo 1°** del Convenio Multilateral y el art. 1° de la R.G. (C.A.) 83/2002, según lo previsto en el inciso b) del art. 2° del citado Convenio, se realizará siguiendo los siguientes criterios:

VENTA DE BIENES

a) **Venta de bienes:** Los ingresos por venta de bienes, independientemente de su periodicidad, serán atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del

adquirente, entendiéndose por tal el **lugar del destino final** donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquel.

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

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

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

PRESTACION DE SERVICIOS

b) **Prestación de servicios:** Salvo que tengan un tratamiento específico en el Convenio Multilateral o por normas generales interpretativas, los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la **jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado**, por sí o por terceras personas.

Fuente: Resolución General N° 14/2017, artículo 1.-

=====

LA NUEVA RESOLUCION GENERAL DE LA COMISION ARBITRAL. R.G. (C.A.) 5/2021 (B.O.22.03.2021). LA DEROGACION DE LA R.G. (C.A.) 83/2002.

Con el dictado de la R.G. (C.A.) 5/2021, se determina que el vendedor tiene sustento territorial en la jurisdicción del comprador, cuando el vendedor tenga presencia digital en la jurisdicción del comprador.

RESOLUCION (C.A.) 5/2021 (B.O.22.03.2021)

Deviene oportuno tener en cuenta los motivos que inspiraron a la Comisión Arbitral, para derogar la resolución general del año 2002, y el dictado de la nueva normativa.

“*CONSIDERANDO*

Que a través de la Resolución General (CA) N° 83/2002 se interpretó que las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella, se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral.

Que, asimismo, dicha resolución general consideró que a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b), in fine, del artículo 2° del Convenio Multilateral, se entiende que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella.

Que atento a las **actuales modalidades de comercialización de bienes y/o servicios provenientes de una economía cada vez más digitalizada y los distintos medios y/o plataformas o aplicaciones tecnológicas y/o dispositivos digitales y/o móviles o similares**, utilizados para el cumplimiento de tales fines, **hacen necesario e imprescindible efectuar una adaptación de la mencionada resolución, tendiente a la ampliación y/o contextualización de las distintas operaciones y/o actividades que se plantean a partir de la referida digitalización.**

Que, por otra parte, resulta conveniente establecer como elemento de conexión y/o de vinculación entre el presupuesto de gravabilidad y el ámbito espacial para su configuración en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, por parte del vendedor o prestador, la **existencia de una presencia digital en la misma.**

Que, en tal sentido, **resulta conveniente establecer los parámetros y/o condiciones que indiquen la existencia de presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente**".

1 - OPERACIONES ENCUADRADAS EN EL ULTIMO PARRAFO DEL ART. 1 DEL C.M. - OPERACIONES ENTRE AUSENTES ART.1

Art. 25 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 5/2021)

La C.A. interpreta, con alcance general, que la comercialización de bienes y/o servicios que se desarrollen y/o exploten a través de:

Cualquier medio electrónico,

Cualquier plataforma o aplicación tecnológica

Cualquier dispositivo digital y/o móvil

Cualquier plataforma digital y/o móvil

o Similares

Efectuadas en el país,

Se halla encuadrada en las disposiciones del último párrafo del art. 1 del C.M.

Comentarios:

Resulta absolutamente razonable que las operaciones realizadas por cualquier medio electrónico y/o digital tipifiquen como operaciones entre ausentes en los términos del último párrafo del art. 1 del convenio multilateral.

2 - SUSTENTO TERRITORIAL DEL VENDEDOR EN EL DOMICILIO DEL COMPRADOR – PRESENCIA DIGITAL (ART.2)

Art. 26 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 2 R.G. 5/2021)

PRESENCIA DIGITAL DEL VENDEDOR EN LA JURISDICCION DEL COPMPRADOR

El sustento territorial del vendedor de los bienes o del prestador y/o locador de los servicios, a los efectos de la atribución de ingresos previstas en el inciso b) del art. 2 del C.M.,

Se configurará en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, **siempre que exista presencia digital en la misma.**

Comentarios:

La R.G. (C.A.) 5/2021 en lugar de presumir lisa y llanamente el sustento territorial (como lo hacía la R.G. (C.A.) 83/2002, entiende que para que haya sustento territorial del vendedor en la jurisdicción del comprador, el vendedor tiene que tener presencia digital en la jurisdicción del comprador.

3 – PRESUNCION DE PRESENCIA DIGITAL DEL VENDEDOR EN LA JURISDICCION DEL COMPRADOR (ART.3)

Art. 27 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 3 R.G. 5/2021)

Existe presencia digital del vendedor, prestador y/o locador **en la jurisdicción del domicilio del adquirente**, en los términos del artículo anterior, sin perjuicio de la atribución de ingresos que corresponda de acuerdo a lo establecido en el artículo 4° de la presente resolución (DESTINO FINAL DE LOS BIENES), **cuando se verifique alguno de los siguientes parámetros:**

PRIMER PRESUNCION DE PRESENCIA DIGITAL

EN FUNCION DEL MEDIO (ELECTRONICO O DIGITAL) UTILIZADO PARA REALIZAR LA OPERACION

a) **El vendedor** de los bienes y/o prestador del servicio **efectúe operaciones** a través de los medios mencionados en el artículo 1° de la presente resolución, **en la jurisdicción del comprador**, locatario, prestatario o usuario.

EL VENDEDOR realice operaciones en la JURISDICCION DEL COMPRADOR

- Cualquier medio electrónico,
- Cualquier plataforma o aplicación tecnológica
- Cualquier dispositivo digital y/o móvil
- Cualquier plataforma digital y/o móvil
- o Similares

SEGUNDA PRESUNCION DE PRESENCIA DIGITAL

b) **El vendedor** y/o prestador -por sí o a través de terceros- **utilice o contrate** una o más empresas, entidades, agentes, contratistas o “proveedores de servicios” **para la comercialización del bien** y/o servicio, **en la jurisdicción del domicilio del adquirente** de los bienes y servicios **tales como**: publicidad o marketing de la membresía, comunicaciones, infraestructura, servicios de tecnologías de la información (TI) y/o procesadora de transacciones de las tarjetas de crédito y/o débito y/u otras formas de cobro.

EL VENDEDOR contrate empresas (de publicidad o marketing) en la JURISDICCION DEL COMPRADOR

- Empresas,
- Entidades,
- Agentes,
- Contratistas
- o “Proveedores de servicios”

Para la comercialización del bien y/o servicio,

En la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes y servicios

Tales como:

- Publicidad o marketing de la membresía,

-Comunicaciones,

-Infraestructura,

-Servicios de tecnologías de la información (TI)

-y/o Procesadora de transacciones de las tarjetas de crédito y/o débito y/u otras formas de cobro.

TERCER PRESUNCION DE PRESENCIA DIGITAL

c) **El vendedor** y/o prestador efectúe -por sí o a través de terceros- el **ofrecimiento del producto y/o servicio dentro del ámbito geográfico del domicilio del adquirente** y/o **tenga licencia para exhibir el contenido de ese producto y/o servicio en la jurisdicción del adquirente.**

Se considera verificada esta situación cuando, con la previa conformidad y suministro de la información necesaria del usuario domiciliado en una jurisdicción, **se autoricen consumos de bienes y/o servicios a través de tarjetas de crédito o débito y/u otras formas de cobro.**

EL VENDEDOR ofrezca sus productos en la JURISDICCION DEL COMPRADOR

EL VENDEDOR utilice tarjetas de crédito (o débito) en la JURISDICCION DEL COMPRADOR

-Ofrecimiento del producto y/o servicio dentro del ámbito geográfico del domicilio del comprador

-y/o Tenga licencia para exhibir el contenido de ese producto y/o servicio en la jurisdicción del comprador.

-Se autoricen consumos de bienes y/o servicios a través de tarjetas de crédito o débito y/u otras formas de cobro.

CUARTA PRESUNCION DE PRESENCIA DIGITAL

d) **El vendedor** y/o prestador **requiera para la comercialización de sus bienes y/o servicios, dentro de la jurisdicción**, un punto de conexión y/o transmisión (wi-fi, dispositivo móvil, etc.) que se encuentre ubicado en dicha jurisdicción o de **un proveedor de servicio de internet o telefonía con domicilio o actividad en la jurisdicción del adquirente.**

EL VENDEDOR tenga un proveedor de internet o de telefonía celular ubicado en la JURISDICCION DEL COMPRADOR

-Punto de conexión y/o transmisión (wi-fi, dispositivo móvil, etc.) que se encuentre ubicado en dicha jurisdicción

- o de un Proveedor de servicio de internet
- o de un Proveedor de servicio de telefonía
- Con domicilio o actividad en la jurisdicción del comprador.

Comentarios:

La R.G. (C.A.) 5/2021 en lugar de presumir el sustento territorial, presume la existencia de presencia digital del vendedor en la jurisdicción del comprador.

Y en el caso de existir presencia digital del vendedor en la jurisdicción del comprador, entiende que se encuentra configurado el sustento territorial del vendedor en la jurisdicción del comprador.

4 – DESTINO FINAL DE LOS BIENES (ART.4)

Art. 28 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 3 R.G. 5/2021)

En las operaciones de comercialización de bienes y/o servicios efectuadas a través de los medios y/o plataformas previstas en la presente resolución (MEDIOS DIGITALES), a los fines de la definición del domicilio del adquirente, resultarán de aplicación las previsiones establecidas en la R.G. (C.A.) 14/2017 (DESTINO FINAL DE LOS BIENES).

Comentario:

Por lo tanto, las operaciones realizadas por medios electrónicos y/o digitales deben asignarse el lugar de destino final de los bienes, siempre que sea conocido por el vendedor al momento de concertarse la operación.

5 - DEROGACION DE LA R.G. (C.A.) 83/2002 (ART.5)

Art. 29 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 5 R.G. 5/2021)

Se deroga la R.G. (C.A.) 83/2002 y considérense remitidas a la presente normativa las referencias a dicha Resolución.

6 - VIGENCIA (ART.6)

Art. 30 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 6 R.G. 5/2021)

Las disposiciones de la presente resolución serán de aplicación **para la determinación de los coeficientes que se apliquen a partir del período fiscal 2022**.

7 - TEXTO DE LA R.G. (C.A.) 5/2021 (B.O.22.03.2021)

“Art. 1 - Interpretar, con alcance general, que la comercialización de bienes y/o servicios que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares efectuadas en el país, se halla encuadrada en las disposiciones del último párrafo del [artículo 1° del Convenio Multilateral](#).

Art. 2 - El sustento territorial del vendedor de los bienes o del prestador y/o locador de los servicios, a los efectos de la atribución de ingresos previstas en el [inciso b\), in fine, del artículo 2° del Convenio Multilateral](#), se configurará en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, siempre que exista presencia digital en la misma.

Art. 3 - Existe presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente, en los términos del artículo anterior, sin perjuicio de la atribución de ingresos que corresponda de acuerdo a lo establecido en el artículo 4° de la presente resolución, cuando se verifique alguno de los siguientes parámetros:

a) El vendedor de los bienes y/o prestador del servicio efectúe operaciones a través de los medios mencionados en el artículo 1° de la presente resolución, en la jurisdicción del comprador, locatario, prestatario o usuario.

b) El vendedor y/o prestador -por sí o a través de terceros- utilice o contrate una o más empresas, entidades, agentes, contratistas o “proveedores de servicios” para la comercialización del bien y/o servicio, en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes y servicios tales como: publicidad o marketing de la membresía, comunicaciones, infraestructura, servicios de tecnologías de la información (TI) y/o procesadora de transacciones de las tarjetas de crédito y/o débito y/u otras formas de cobro.

c) El vendedor y/o prestador efectúe -por sí o a través de terceros- el ofrecimiento del producto y/o servicio dentro del ámbito geográfico del domicilio del adquirente y/o tenga licencia para exhibir el contenido de ese producto y/o servicio en dicha jurisdicción. Se considera verificada esta situación cuando, con la previa conformidad y suministro de la información necesaria del usuario domiciliado en una jurisdicción, se autoricen consumos de bienes y/o servicios a través de tarjetas de crédito o débito y/u otras formas de cobro.

d) El vendedor y/o prestador requiera para la comercialización de sus bienes y/o servicios, dentro de la jurisdicción, un punto de conexión y/o transmisión (wi-fi, dispositivo móvil, etc.) que se encuentre ubicado en dicha jurisdicción o de un

proveedor de servicio de internet o telefonía con domicilio o actividad en la jurisdicción del adquirente.

Art. 4 - En las operaciones de comercialización de bienes y/o servicios efectuadas a través de los medios y/o plataformas previstas en la presente resolución, a los fines de la definición del domicilio del adquirente, resultarán de aplicación las previsiones establecidas por la [Resolución General N° 14/2017](#).

Art. 5 - Deróguese la [Resolución General N° 83/2002](#) y considérense remitidas a la presente normativa las referencias a dicha Resolución.

Art. 6 - Las disposiciones de la presente resolución serán de aplicación para la determinación de los coeficientes que se apliquen a partir del período fiscal 2022”.

=====

CASOS CONCRETOS DE LA COMISION PLENARIA Y DE LA COMISION ARBITRAL REFERIDOS AL DESTINO FINAL DE LOS BIENES

DESTINO FINAL DE LOS BIENES

RCP 05.2022 Sucesores de Alfredo Williner SA c/CABA del 10.03.2022

Se debe extremar los recaudos para conocer el destino final. Se debe probar que no es posible conocer el destino final

DOMICILIO DEL ADQUIRENTE

LUGAR DEL DESTINO FINAL DONDE LOS BIENES SON UTILIZADOS TRANSFORMADOS O COMERCIALIZADOS

LA NORMA NO SE REFIERE A “NO CONOCER” EL DESTINO FINAL

LA NORMA ESTABLECE “CUANDO NO FUERA POSIBLE ESTABLECER EL DESTINO FINAL”

SE DEBE EXTREMAR LOS RECAUDOS PARA CONOCER EL DESTINO FINAL

Y EN CASO CONTRARIO SE DEBE PROBAR QUE NO ES POSIBLE CONOCER EL DESTINO FINAL

*“Que la apelante, en su recurso, señala que la resolución apelada le causa los siguientes agravios al indicar que: no interesa el lugar físico de la entrega de la mercadería sino “el lugar de destino de las mismas”, por tener una relación comercial de larga data con sus clientes conocería el lugar de destino de la mercadería y es procedente utilizar como presunción de ingresos el coeficiente utilizado por los clientes. Sostiene SAW factura y **entrega mercadería a sus clientes Wal Mart Argentina SRL y Dia Argentina SA indistintamente en***

bocas de expendio y/o centros de acopio/distribución; la factura se emite y se envía la mercadería a cada uno de dichos lugares conforme el lugar de entrega de la mercadería y las ventas son atribuidas a cada uno de los domicilios de entrega según el caso (acompaña documental: factura más remito, facturados indistintamente a bocas de expendio y/o centros de acopio/distribución). Luego, dice que las ventas se atribuyen a cada una de las jurisdicciones a las cuales se facturó y remitió la mercadería; concretamente: **si la factura se emite en una boca de expendio con domicilio en CABA, el ingreso se atribuye a CABA**; en caso que **la boca de expendio tenga domicilio en Mendoza, el ingreso se atribuye a Mendoza**; y así con todas las jurisdicciones. **Si la mercadería se remite a un centro de distribución se atribuyen los ingresos a la jurisdicción donde se encuentra ubicado ese centro de distribución.** Indica que esto es así dada la imposibilidad fáctica de poder precisar el destino que el cliente le da a la mercadería; mercadería cuya propiedad no es de SAW sino del supermercado y de la titularidad del dominio de la mercadería deriva la imposibilidad del no titular de la mercadería de establecer el destino que se le da y, agrega, que el destino que SAW conoce es el del lugar de entrega. Sostiene que el lugar de entrega es un criterio objetivo de distribución de la mercadería y el domicilio que consta en el remito es el domicilio de asignación de ingresos y, añade, que **la interpretación de la Comisión Arbitral parte de un error insalvable al considerar que un vendedor pueda conocer “el destino final de la mercadería” una vez que se desapoderó por entregarla en el lugar requerido por el cliente.**

(..)

OPINION DE CABA

(..)

Adelanta que dicho agravio tampoco puede prosperar, toda vez que **surgen, en el detalle aportado por la firma respecto de los ingresos informados, bonificaciones sobre ventas por: contrataciones por punteras y espacios, inserts de supermercados, promociones en puntos de ventas e inauguración y apertura de bocas, etc.**

(..)

SE UTILIZO COMO PRESUNCION DE INGRESOS EL COEFICIENTE DECLARADO POR LOS CLIENTES

Por último, indica que la apelante se agravia respecto a que la resolución consideró que resulta procedente utilizar como **presunción de ingresos de la firma el coeficiente declarado por los clientes**. En cuanto al presente agravio, señala que del expediente administrativo surge que la fiscalización procedió al análisis de los coeficientes unificados declarados por la empresa en los periodos 2012, 2013 y 2014, utilizando papeles de trabajo de la firma, estados contables, notas y documentación de respaldo. Al momento realizar el muestreo y análisis de las facturas de venta correspondientes a los clientes antes mencionados surgieron inexactitudes entre los domicilios informados y la jurisdicción donde fueron asignados, motivo por el cual la inspección no validó los coeficientes de ingresos declarados por la empresa. Además de las divergencias detectadas por la fiscalización cuando se le solicitó que aporte documental de respaldo, es la propia empresa, que en nota que se adjunta al Acta N° 03-00293629, la que informa errores de carga en las facturas, motivo por el cual no se validaron los coeficientes de ingresos declarados por la empresa. Ante esta situación, la

fiscalización procedió a efectuar el cálculo de los coeficientes de ingresos de los periodos ajustados vinculado a las ventas realizadas a Wal Mart Argentina SR. y Día Argentina SA, de acuerdo al siguiente procedimiento: en primer lugar, **se totalizaron los ingresos correspondientes a Wal Mart Argentina SRL y Día Argentina SA registrados en el Libro IVA Ventas de la recurrente**. Luego a **dichos importes se les aplicó el coeficiente de ingresos declarado por dichos clientes para la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en sus declaraciones juradas anuales (CM05)** de cada período fiscal objeto de ajuste; de esta manera se obtuvieron los ingresos que corresponden ser atribuidos al fisco para dichos clientes. Concluido el cálculo realizado, la inspección procedió a determinar los coeficientes de ingresos aplicables a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para los períodos fiscales ajustados. En tal sentido, respecto al rubro “Venta Productos Lácteos”, tomó los ingresos declarados por la firma a los que descontó los ingresos declarados por la apelante a Wal Mart Argentina SRL y Día Argentina SA y le adicionó los importes determinados para aquellos clientes de acuerdo al procedimiento antes mencionado. Posteriormente, procedió a determinar el total anual de ingresos para la jurisdicción y calculó los coeficientes de ingresos aplicables sobre los ingresos totales país, declarados.
(..)

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

“Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral. En efecto, en primer lugar cabe señalar que la **Resolución General Nº 14/2017** señala que los ingresos por venta de bienes, independientemente de su periodicidad, serán atribuidos a la jurisdicción correspondiente al **domicilio del adquirente**, entendiéndose por tal el **lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados** por aquél. Ello quiere decir que en todos los casos el lugar al cual se asignará el ingreso no sólo debe ser un domicilio del cliente, sino que debe tener la aptitud de ser un domicilio en el cual los bienes puedan ser utilizados, transformados o comercializados. Luego, la citada norma establece: “Cuando no fuera posible establecer el destino final del bien, tal cual se define en el párrafo anterior, se atenderá al orden de prelación que se indica a continuación:...”. **La norma pone un estándar superior a “no conocer” dice “cuando no fuera posible establecer el destino final”, para lo cual el contribuyente debe extremar los recaudos para conocer el mismo y en caso contrario probar que no es posible hacerlo**. Por otro lado, y no es un aspecto menor, el criterio general fijado en la RG 14/2017 no establece, como si lo hacen algunos precedentes, que dicha imposibilidad se dé al momento de realizar cada operación.

NO PROBO QUE NO CONOCE EL DESTINO FINAL DE LOS BIENES

SE TRATA DE UNA RELACION COMERCIAL DE LARGA DATA PERMANENTE Y FLUIDA

SON SUS PRINCIPALES CLIENTES

Que sentado lo expuesto, cabe resaltar que Sucesores de Alfredo Williner SA no ha aportado elementos que le permitan tener por acreditado que no conoce

el destino final de los bienes, tal como lo afirma. Se agrega a este hecho que la documentación aportada en instancia de la Comisión Arbitral corresponde en su totalidad al año 2016, o sea, a períodos distintos a los que se encuentran bajo discusión, lo que obsta a su consideración. Por otro lado, es dable señalar que **se desprende de estas actuaciones que el contribuyente posee una relación comercial de larga data, permanente y fluida, con sus clientes Wal Mart Argentina SRL y Día Argentina SA, a los que la propia contribuyente enumera como sus principales clientes**. Asimismo, otro elemento que coadyuva a sostener la interpretación del fisco es la realización de ciertas bonificaciones sobre ventas que realiza Alfredo Williner SA.

RCA 10.2022 **Industrias Cerámicas Lourdes SA c/Provincia de Buenos Aires** del 06.04.2022

LA PBA PRETENDIA ASIGNAR EL INGRESO AL LUGAR DE ENTREGA DE LA MERCADERIA EN LA PLANTA UBICADA EN PBA

DESTINO FINAL DE LOS BIENES

SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO EN EL MOMENTO DE CONCRETARSE LA VENTA

NO IMPORTA SI LAS OPERACIONES SE REALIZARON ENTRE PRESENTES O ENTRE AUSENTES

VENTAS REALIZADA POR VIAJANTES

OPERACIONES ENTRE AUSENTES

EL HECHO DE QUE EL CLIENTE HAYA PAGADO EL FLETE ES IRELEVANTE

POSTURA DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

LOS CLIENTES RETIRARON LA MERCADERIA DE LA PLANTA UBICADA EN PBA

*“Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Buenos Aires** señala que la ARBA, en cuanto al coeficiente de ingresos, ha constatado la errónea atribución a extraña jurisdicción, por parte de la firma de marras, de ingresos que corresponden a la provincia de Buenos Aires, por la falta de acreditación documental por parte de Industrias Cerámicas Lourdes SA de que las operaciones ajustadas se hayan concretado a través de los medios indicados en el último párrafo del art. 1° del Convenio Multilateral. Destaca, que la provincia de Buenos Aires, de acuerdo al criterio que reiteradamente ha sostenido en el ámbito de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, considera que la firma Industrias Cerámicas Lourdes SA debió atribuir sus ingresos, en el período fiscalizado, de acuerdo con el criterio del **“lugar de entrega de la mercadería”** reconocido en innumerables precedentes de la*

Comisiones Arbitral y Plenaria que cita. Indica que en el caso de las operaciones reasignadas por la fiscalización, **los clientes retiraron las mercaderías de la planta de Industrias Cerámicas Lourdes SA sita en la provincia de Buenos Aires**, hecho que no es discutido por la firma, por lo que dichos ingresos deben ser atribuidos a dicha jurisdicción. Refiere, asimismo, que no sólo la accionante no pudo desvirtuar el criterio de asignación seguido por el fiscalizador, sino que tampoco pudo acreditar que las operaciones en cuestión encuadren en el artículo 1º, último párrafo, del Convenio Multilateral, con lo cual, a pesar de que Industrias Cerámicas Lourdes SA intenta hacer valer el criterio de asignación de ingresos del “domicilio del adquirente”, no logra demostrar la procedencia del criterio que pregona. Finalmente, indica que el contribuyente no ha logrado conmovier la legitimidad del acto administrativo; y, además, no ha probado lo que afirma: la carga de los hechos incumbe al pretensor, es decir a quien pretenda el reconocimiento de hecho o hechos determinados, que invoca para que sea después fundamento del acto que se dicte, por lo tanto, el particular que alega en contra de la administración tiene a su cargo la carga de la prueba del hecho que invoca como acción o excepción.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

DESTINO FINAL DE LOS BIENES

SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO EN EL MOMENTO DE CONCRETARSE LA VENTA

NO IMPORTA SI LAS OPERACIONES SE REALIZARON ENTRE PRESENTES O ENTRE AUSENTES

“Que esta Comisión Arbitral observa que, conforme las exposiciones de las partes, la cuestión controvertida radica en el disímil criterio para la atribución de los ingresos provenientes de la comercialización de mercaderías que realiza Industrias Cerámicas Lourdes SA.

Que respecto de la atribución de ingresos, esta Comisión tiene dicho en varios precedentes, que el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas o puesta a disposición del cliente, sino que toma importancia el **lugar de destino final de los bienes**, que habitualmente es el domicilio del adquirente, **siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas y 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. Esta afirmación se ve complementada con el hecho de que se encuentra acreditado que **la contribuyente tenía un trato fluido con sus clientes dado que no se está frente a operaciones esporádicas o únicas, sino frente a clientes regulares y habituales**. Existiendo, por tanto, una relación permanente 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.**

VENTAS REALIZADA POR VIAJANTES

OPERACIONES ENTRE AUSENTES

*Que, asimismo, en el caso concreto, de acuerdo a lo afirmado por el contribuyente, la prueba rendida y lo reconocido por el fisco, se trata de **operaciones celebradas por la intervención de viajantes o entre ausentes**; por ello, al tratarse de operaciones celebradas por medios a distancia, por internet, o a través de un viajante que visita al cliente en su domicilio, no cabe duda que toma importancia el lugar de destino final de los bienes, que habitualmente es el domicilio del adquirente, siendo este el lugar de donde proviene el ingreso. Es dable destacar, en este sentido, que la Resolución General N° 14/2017 da cuenta de ello y señala: “Venta de bienes: Los ingresos por venta de bienes, independientemente de su periodicidad, serán atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquél...”.*

EL HECHO DE QUE EL CLIENTE HAYA PAGADO EL FLETE ES IRELEVANTE

*Que, finalmente, **el hecho de que el flete ha sido abonado por los clientes de Industrias Cerámicas Lourdes SA carece de toda relevancia** para modificar la atribución del ingreso; **la sola circunstancia de que el cliente asuma el pago del traslado de la mercadería no puede ser un factor para establecer que el destino final de las mismas ha sido la provincia de Buenos Aires”.***

RCP 17.2022 BGH SA c/Provincia de Santa Fe del 08.09.2022

ENTREGA EN UN CENTRO DE DISTRIBUCION

El centro de distribución no es el lugar de destino final de los bienes
Asignación de ingresos
Destino final de los bienes

“El “Expte. C.M. N° 1646/2020 BGH SA c/ provincia de Santa Fe”, en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución CA N° 2/2022; y,

CONSIDERANDO:

(..)

LA FIRMA ASIGNO LOS INGRESOS AL LUGAR DE ENTREGA DE LOS BIENES EN EL DOMICILIO DEL CLIENTE

*Que la apelante, en su recurso, señala, en primer lugar, que le causa agravio que la Comisión Arbitral sostenga que BGH SA **al momento en que se concertaron cada una de las ventas** que dieron lugar a los ingresos objeto de controversia, **conocía el lugar de destino final de la mercadería vendida**, basándose para ello en el supuesto “conocimiento” del cliente, siendo que **para***

los períodos fiscales 01/14 a 08/16 el criterio aplicable era el relativo a atribuir ingresos conforme lugar de entrega de la mercadería, que en los casos analizados tenía lugar en establecimientos de cada uno de sus clientes, que recibían allí la mercadería y no informaban en qué jurisdicciones comercializarían los productos adquiridos a BGH SA. Agrega que pretender, considerando lo dispuesto en la RG CA 14/2017 que BGH SA contara en ese momento con información relativa a un destino posterior a la entrega de los bienes, carece de razonabilidad.

*Asimismo, ratifica en esta instancia que la empresa jamás contó con información relativa a un eventual destino final de los bienes comercializados en los años 2014 a 2016 y nunca ha tenido conocimiento al respecto. Reitera que la atribución de ingresos, efectuada por BGH SA para la determinación del coeficiente anual del Convenio Multilateral, respecto de los ingresos provenientes de los **clientes Electrónica Megatone SA, Air SRL y Free SRL** relativo a los períodos 01/14 a 08/16 fue efectuada al lugar de entrega de la mercadería, no contando la firma contribuyente con la información relativa a un eventual destino distinto de los bienes que comercializó en tales períodos, en los cuales, no existía normativa ni interpretación alguna que dispusiera un orden de prelación de atribución de ingresos o mecanismo similar que esta parte debiera haber observado al calcular tal coeficiente. Advierte que el hecho de tener una larga relación y conocimiento con el cliente jamás podía implicar saber cómo ese cliente distribuía entre sus sucursales (sitas en diversas provincias, e incluso venta online), los productos adquiridos a BGH SA, que se componían asimismo de diversas marcas y líneas de productos; dicha información resulta de profunda sensibilidad comercial para el cliente, que no la compartió con BGH SA, que además de ser su proveedor era a su vez proveedor de sus competidores. Es por lo expuesto que, más allá de no haber estado siquiera previsto en la normativa y en el método de liquidación entonces imperante, no resultaba fácticamente posible para BGH SA contar con la información relativa al destino final de los bienes comercializados para los años 2014 a 2016, por lo que el requisito de conocer el destino final de tales bienes impuesto de facto por la Comisión Arbitral en la resolución apelada, resulta de imposible cumplimiento.*

VENTAS ENTRE AUSENTES

*Que en segundo lugar, con respecto de que, en aquellas **operaciones que fueron realizadas por algunos de los medios consignados en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral**, la atribución de los ingresos que ellas generan, debe hacerse al lugar del domicilio del adquirente, indica que ello también causa agravio ya que dicha afirmación aplicada en el caso concreto desvirtúa el sentido y alcance del párrafo citado anteriormente, cuyo objeto es determinar qué actividades estarán comprendidas en las disposiciones del Convenio, pero no hace referencia a la jurisdicción a la que deben atribuirse los ingresos y gastos, cuestión legislada en los artículos 2°, 3° y 4° del Convenio Multilateral. Agrega que BGH SA sí aplicó el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral y reconoció que realizaba actividades y consecuentemente contaba con gastos e ingresos en la jurisdicción de Santa Fe y que jamás realizó planteo alguno respecto de la aplicación del último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral.*

OPINION DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

ENTREGA EN UN CENTRO DE DISTRIBUCION DEL CLIENTE

*Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Santa Fe señala que, ante un requerimiento oportunamente formulado por la División de Ingresos Brutos de la Administración Regional Santa Fe, **la propia BGH SA, a fs. 295/296, expresó que su importante cliente “Electrónica Megatone SA” le compra productos de la línea hogar, celulares y aires acondicionados; destaca que la relación con el cliente data desde hace muchos años, por lo que las operaciones comerciales se gestan de todas las maneras posibles, esto es, a través de correos electrónicos, pedidos telefónicos, visitas recíprocas, finalizando el proceso formalmente con una orden de compra vía correo electrónico y existen, además, compras programadas mediante propuestas. Remarca que los productos vendidos fueron entregados en el centro de distribución nacional situado en calle 4 y 103 del parque industrial de Campana, provincia de Buenos Aires.***

ELECTRONICA MEGATONE SA - EN LAS FACTURAS FIGURA EL DOMICILIO EN SANTA FE

FREE SA – REMITOS CON DOMICILIO EN SANTA FE

AIR SA – CON DOMICILIO EN SANTA FE

HAY ELEMENTOS QUE PERMITEN CONOCER EL DESTINO FINAL DE LOS BIENES

EL DESTINO FINAL DE LOS BIENES NO ES EL CENTRO DE DISTRIBUCION

ES IRRELEVANTE QUE LOS PERIODOS SEAN ANTERIORES AL DICTADO DE LA R.G. (C.A.) 14/2017

*Asimismo, resalta que obran a fs. 301, 304, 307 y 310, entre otras, copias de las **facturas de ventas** tipo A, efectuadas a Electrónica Megatone SA, **cuyo domicilio es la Ruta Nacional 168 Km. 473.60 de la ciudad de Santa Fe**; no obstante, los remitos indican el lugar de entrega en el centro de distribución de la adquirente en la ciudad de Campana. Agrega que a fs. 329, el referido cliente manifiesta que la emisión de órdenes de compra o pedido, es la culminación de un proceso previo de negociación entre funcionarios de ambas compañías. Añade que a fs. 499/504, se anexan copias de **remitos inherentes al cliente Free SA con domicilio en la ciudad de Rosario, provincia de Santa Fe, y entregas de la mercadería en la CABA**; y se puede observar a fs. 511/516, copias de los **remitos donde constan las entregas de mercaderías en la CABA al cliente Air SA domiciliado en la ciudad de Rosario -Provincia de Santa Fe**. Como puede inferirse -dice-, **hay elementos que posibilitan establecer el destino final de la mercadería adquirida, tanto por Electrónica Megatone SA, por Air SA, como por Free SRL, toda vez que dichos centros de distribución o depósito no constituyen el lugar donde tales bienes***

adquiridos serán utilizados, transformados o comercializados, sino que existen otros lugares que cumplen con ese requisito y constituyen el “domicilio del adquirente” que debió elegirse con antelación a la opción de los centros de distribución o depósito, conforme al orden de prelación establecido en la propia normativa. Por lo tanto, sostiene que **debe desestimarse la pretensión de la apelante en el sentido de que los ingresos debieron atribuirse a la jurisdicción donde se encuentra el “centro de distribución o depósito”** como lugar de concertación y entrega de la mercadería, en un todo de acuerdo a los lineamientos de los reiterados antecedentes de los organismos del Convenio Multilateral que contemplan una infinidad de casos que fueron resueltos en el mismo sentido. Añade que **no es procedente el argumento esgrimido por BGH SA, en cuanto a pretender desestimar el ajuste practicado por tratarse de periodos anteriores al dictado de la Resolución General Interpretativa N° 14/2017**; tal es así, porque aquella convalidó y no modificó de ninguna manera el criterio de atribución de ingresos ya existente en numerosos antecedentes de los organismos de Convenio Multilateral, que cita. Destaca que los organismos del Convenio Multilateral cuando refieren a la jurisdicción de donde proviene el ingreso, han interpretado que es aquella donde se encuentra el lugar de destino final de la mercadería vendida, en la medida que sea conocido o factible de serlo por parte del vendedor; claro está que, aunque BGH SA manifieste desconocer el destino final de los bienes comercializados, **no puede soslayar cuál es el domicilio de sus clientes compradores, como es en el caso, Electrónica Megatone SA, Air SRL y Free SA, que poseen domicilio en la provincia de Santa Fe y es donde desarrollan principalmente su actividad**. Advierte, asimismo, que BGH SA tiene relación de larga data, permanente y fluida, con sus clientes Electrónica Megatone SA, Air SA y Free SRL, por lo que no puede desconocer cuál es el domicilio de cada uno de ellos.

Que, por último, hace referencia al cuestionamiento que versa sobre las operaciones del párrafo final del art. 1° del CM. Destaca que dicha norma está dirigida a aquellos sujetos que cumplan las dos condiciones por ella enumeradas; es decir, que se haya realizado algún gasto en la jurisdicción y la operación que origina el ingreso sea formalizada por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, o bien, por los medios electrónicos, Internet o similar que incorporara la RG N° 83/2002 y actualmente los medios estipulados en la Resolución General N° 5/2021 -que dejara sin efecto la RG N° 83/2002-. Por su parte, la última parte del inc. b) del art. 2° del Convenio Multilateral expresa: “...A los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1°, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.”; por ende, específica -sin lugar a dudas- cómo deben atribuirse los ingresos generados por las operaciones realizadas en las condiciones previstas en las normas precedentemente citadas. En consecuencia, **los ingresos de tales operaciones se atribuirán al domicilio del comprador** o adquirente, en un todo de acuerdo al último párrafo del art. 1° y lo estatuido en el párrafo final del inc. b) del art. 2° del CM, es decir, **al domicilio del adquirente, entendiendo como tal el lugar de destino final de los bienes**, dado que desde allí provienen los ingresos (cita resoluciones de las Comisiones Arbitral y Plenaria).

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a revocar la resolución de la Comisión Arbitral al no lograr la apelante conmovierlo decidido en aquella instancia. En efecto, **en las actuaciones obran elementos suficientes que permiten establecer el destino final de los bienes adquiridos** a BGH SA por Electrónica Megatone, Air SA y Free SRL. De acuerdo a los propios dichos de BGH SA, la relación con sus clientes Electrónica Megatone SA, Air SA y Free SRL, es de larga data, permanente y fluida, por lo que no puede desconocer cuál es el domicilio de cada uno de ellos (por ejemplo, a fs. 295/296 expresó que su cliente Electrónica Megatone SA le compra productos y subraya que las operaciones comerciales se generan de todas las maneras posibles, a través de correos electrónicos, pedidos telefónicos, visitas recíprocas, finalizando el proceso formalmente con una orden de compra vía correo electrónico, y existen, además, compras programadas mediante propuestas). Por lo expuesto, **los centros de distribución o depósito de tales compradores no constituyen el lugar del destino final de los bienes** y menos aún puede decirse que de allí provienen los ingresos.

Que, a su vez, los ingresos generados por operaciones que fueron realizadas por alguno de los medios consignados en el último párrafo del artículo 1º, deben atribuirse de acuerdo a lo establecido en el inciso b), última parte, del artículo 2º del Convenio Multilateral; esto es, al **domicilio del adquirente, entendiendo como tal también el lugar de destino final de los bienes**, dado que desde allí provienen los ingresos.

Que, por lo antes dicho, **la pretensión de BGH SA no puede prosperar y corresponde ratificar la resolución dictada por la Comisión Arbitral.**

(..)

Por ello,

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

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por BGH SA contra la Resolución CA N° 2/2022, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente".

RCA 02.2022 **BGH SA c/Provincia de Santa Fe** del 08.02.2022

PERIODOS 01/2014 A 08/2016 ANTERIORES AL DICTADO DE LA R.G. (C.A.)
14/2017

OPERACIONES CON ELETRONICA MEGATONE

CORREOS ELECTRONICOS

PEDIDOS TELEFONICOS

VISITAS RECIPROCAS

SE EMITE UN ORDEN DE COMPRA POR CORREO ELECTRONICO

COMPRAS PROGRAMADAS MEDIANTE PROPUESTAS

ENTREGA EN EL CENTRO DE DISTRIBUCION EN CAMPANA PBA

FACTURAS DE VENTA CON DOMICILIO EN SANTA FE

REMITOS CON DOMICILIO EN ROSARIO

EL CENTRO DE DISTRIBUCION O DEPOSITO NO ES EL LUGAR DONDE LOS BIENES SON UTILIZADOS TRANSFORMADOS O COMERCIALIZADOS

ES IRRELEVANTE QUE EL CLIENTE SE HAGA CARGO DEL FLETE

ES IRRELEVANTE QUE LAS OPERACIONES SEAN ENTRE AUSENTES O ENTRE PRESENTES

DESTINO FINAL DE LOS BIENES SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO AL MOMENTO DE CONCERTACION DE LA OPERACION

SE TRATA DE UNA RELACION DE LARGA DATA CON LOS CLIENTES

CRITERIO DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

*“Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Santa Fe** señala que la propia BGH SA, ante un requerimiento formulado, expresó que su importante cliente “Electrónica Megatone SA” le compra productos de la línea hogar y celulares y aires acondicionados; destaca que la relación con el cliente data desde hace muchos años, por lo que las operaciones comerciales se gestan de todas las maneras posibles, esto es, a través de **correos electrónicos, pedidos telefónicos, visitas recíprocas, finalizando el proceso formalmente con una orden de compra vía correo electrónico y existen, además, compras programadas mediante propuestas.** Remarca que **los productos vendidos fueron entregados en el centro de distribución nacional situado en el parque industrial de Campana, provincia de Buenos Aires.** Asimismo resalta que en las actuaciones administrativas hay copias de las **Facturas de Ventas tipo A, efectuadas a Electrónica Megatone SA, cuyo domicilio es en la ciudad de Santa Fe,** no obstante los remitos indican que el lugar de entrega es en el Centro de Distribución de la adquirente en la ciudad de Campana. Indica que puede observarse, también, **copias de remitos inherentes al cliente “Free SRL” con domicilio en la ciudad de Rosario,** provincia de Santa Fe y entregas de mercadería en la CABA, y copias de remitos donde constan las entregas de mercaderías en la CABA al cliente “Air SRL” domiciliado también en la ciudad de Rosario. Destaca que, como puede inferirse, **hay elementos que posibilitan establecer el destino final de la mercadería**”*

adquirida, tanto por Electrónica Megatone SA, por Air SRL, como por Free SRL, toda vez que dichos centros de distribución o depósito no constituyen el lugar donde tales bienes adquiridos serán utilizados, transformados o comercializados, sino que existen otros lugares que cumplen con ese requisito y constituyen el “domicilio del adquirente” que debió elegirse con antelación a la opción de los centros de distribución o depósito, conforme al orden de prelación establecido en la Resolución General N° 14/2017 de la Comisión Arbitral. Sostiene que no es procedente el argumento esgrimido por el accionante, en cuanto a pretender desestimar el ajuste practicado por tratarse de periodos anteriores al dictado de la mencionada resolución interpretativa; tal es así, porque aquella convalidó y no modificó el criterio de atribución de ingresos ya existente en numerosos antecedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, que cita. Claro está –añade–, que aunque BGH SA manifiesta desconocer el destino final de los bienes comercializados, **no puede soslayar cuál es el domicilio de sus clientes compradores: Electrónica Megatone SA, Air SRL y Free SRL; dichas empresas, poseen domicilio fiscal en la provincia de Santa Fe y es donde desarrollan principalmente su actividad. Advierte, además, que, en el caso de autos, es innegable que se está frente a un proveedor (BGH SA) que tiene relación de larga data, permanente y fluida, con sus clientes Electrónica Megatone SA, Air SRL y Free SRL, por lo que no puede desconocer cuál es el domicilio de cada uno de ellos y concluye que, respecto a la atribución de ingresos, debe primar el criterio sustentado por los organismos de Convenio Multilateral, es decir, que cuando el vendedor conozca con precisión el lugar de destino final, **sin que tenga relevancia si el transporte está o no a cargo de los compradores, al margen de que las operaciones sean entre presentes o entre ausentes, y existiendo el pertinente sustento territorial, corresponderá atribuirlos a la jurisdicción del domicilio del adquirente, entendiendo como tal, el lugar de destino final de los bienes, dado que desde allí provienen los ingresos.****

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que, conforme las exposiciones de las partes, la cuestión controvertida es el disímil criterio para la atribución de los ingresos provenientes de la comercialización de mercaderías que hace el contribuyente con sus **clientes Electrónica Megatone SA, Air SRL y Free SRL.**

DESTINO FINAL DE LOS BIENES SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO AL MOMENTO DE CONCERTACION DE LA OPERACION

SE TRATA DE UNA RELACION DE LARGA DATA CON LOS CLIENTES

Que esta Comisión tiene dicho que 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 accionante) ni a la jurisdicción donde la operación fue concertada 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, situación en este caso perfectamente conocida por BGH SA, por la relación de larga data, permanente y fluida, que**

incluye visitas recíprocas, con sus clientes Electrónica Megatone SA, Air SRL y Free SRL, como está acreditado en las actuaciones administrativas.

Que, asimismo, en aquellas operaciones que fueron realizadas por alguno de los medios consignados en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral, la atribución de los ingresos que ellas generan, debe hacerse al lugar del domicilio del adquirente que, en definitiva, es el destino final de las mercaderías y el lugar de donde provienen los ingresos”.

RCA 06.2023 **Aladin SRL c/CABA** del 12.04.2023

El depósito de las empresas transportistas contratadas por el comprador no es el lugar de destino final de los bienes

Aladin del vende a Phiplips Argentina SA

Los bienes adquiridos por Philips eran retirados por las empresas transportistas en la planta de Aladin en José León Suarez PBA

El destino de los bienes era Tortuguitas y José León Suarez PBA

Luego los bienes se enviaban a los clientes de Phiplips

Philips no tiene deposito en CABA

Por aplicación del art. 1 inciso a) acapite 4) los ingresos deben asignarse al domicilio de la sede administrativa del adquirente

EN CASO DE DESCONOCERSE EL DESTINO FINAL DE LOS BIENES
RECORDEMOS EL ORDEN DE PRELACION DE LA R.G. (C.A.) 14/2017

Cuando no fuera posible establecer el destino final del bien, se atenderá al orden de prelación que se indica a continuación:

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

*“Que la accionante, en su presentación, señala que la pretensión fiscal radica en la reasignación de los ingresos originados en las **operaciones por venta de bienes con el cliente Philips Argentina SA**, originalmente asignados por la firma a la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, pretendiendo la AGIP atribuir la totalidad de los mismos a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Destaca que el marco fáctico de la operatoria comercial con Philips Argentina SA ha sido acreditado en las actuaciones administrativas, no habiendo formulado la*

AGIP cuestionamiento o desconocimiento alguno en lo que respecta a la acreditación de estos hechos; ello así, ha quedado acreditado que **los bienes adquiridos por Philips Argentina SA eran retirados en la planta de Aladdin SRL sita en José León Suarez (provincia de Buenos Aires) por las empresas transportistas por ella contratadas (Exologística SA y Logística SRL)**, destacándose que el “destino de los productos” era la localidad de Tortuguitas, provincia de Buenos Aires y la localidad de José León Suarez, provincia de Buenos Aires. Asimismo, dice que se ha acreditado que los bienes en cuestión luego eran directamente enviados a los clientes de Philips Argentina SA, no teniendo dicha compañía depósito alguno en la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; además, se acreditó que en la dirección de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, punto de contacto a partir del cual la AGIP busca atribuir los ingresos en cuestión a dicha jurisdicción, sólo existen oficinas administrativas. A partir de lo cual surge que los bienes nunca ingresaron a Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y todo ello ha sido confirmado por Philips Argentina SA mediante la presentación de dos notas que se encuentran adjuntadas a los presentes actuados.

(..)

RESPUESTA DE CABA

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires señala** que de la presentación efectuada por la contribuyente surge que la cuestión controvertida en el presente caso radica en la reasignación que realizó el fisco de los ingresos que obtiene Aladdin SRL originados en las operaciones de ventas de bienes con el cliente Philips Argentina SA; dice que la fiscalización constató que **el proceso productivo de la firma lo lleva a cabo en sus plantas ubicadas en Ciudad Autónoma de Buenos Aires, San Martín, provincia de Buenos Aires y José León Suarez, provincia de Buenos Aires**; además terceriza parte del proceso a proveedores radicados en esta última jurisdicción. Por otro lado, de acuerdo a la documentación relevada, indica que la empresa **Philips Argentina SA tiene domicilio en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires** –tal como se observa en las facturas y remitos obrantes en el expediente administrativo– y si bien **la mercadería es retirada de Aladdin SRL por empresas de logística y llevadas a sus depósitos ubicados en la provincia de Buenos Aires**, los mismos son utilizados para el mero tránsito de las mercaderías, no resultando ser el destino final de los bienes; en tal sentido, la fiscalización concluye que los ingresos deben ser asignados a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, toda vez que el domicilio de Philips Argentina SA se encuentra ubicado en esa jurisdicción.

Que sostiene que los ingresos se deben atribuir de acuerdo con el criterio ya reconocido en numerosos precedentes en cuanto a que cualquiera sea la forma de comercialización, el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas, sino que **toma importancia el lugar de destino final de los bienes; y cita la Resolución General (CA) N° 14/2017**; añade que según el criterio de atribución que surge de la mencionada resolución, se desprende que **en el caso de que no fuera posible establecer el destino final** de las mercaderías vendidas, a los efectos de la atribución de ingresos **deberá asignarse según el orden de prelación previsto** en la misma. Afirma que en

el presente caso, los bienes adquiridos por Philips Argentina SA **son retirados de la planta de Aladdin SRL por empresas transportistas** que los almacenan en sus depósitos, es decir, que los mismos no pertenecen a Philips Argentina SA sino al transportista, **y luego son distribuidos a los eventuales clientes** de la primera de las firmas citadas. Advierte que **por la relación que poseen ambas empresas, incluso recalca por la accionante en su presentación, Aladdin SA no podía desconocer que los depósitos de las empresas de transporte y logística no eran el destino final** de las mercaderías vendidas, es decir, en dichos lugares no son “utilizados, transformados o comercializados” los bienes en los términos de la Resolución General Nº 14/2017. Cita, además, resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral en apoyo de su posición. Por ello, entiende que **corresponde asignar los ingresos según el orden de prelación establecido en la Resolución General Nº 14/2017, correspondiendo la aplicación del acápite 4 del inc. a) del art. 1º de la norma, es decir, el domicilio de la sede administrativa del adquirente**. Recalca, asimismo, que la accionante no acompañó prueba documental de respaldo que resultara relevante en oportunidad de formular su descargo en el procedimiento determinativo, ni en esta instancia de Comisión Arbitral, tendiente a desvirtuar las conclusiones de la inspección con respecto de la conformación del coeficiente unificado.

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que, conforme las exposiciones de las partes, la cuestión controvertida es el disímil criterio para la atribución de los ingresos provenientes de la comercialización de mercaderías que hace el contribuyente con su cliente Philips Argentina SA. Aladdin SRL sostiene que el destino final de los bienes es efectivamente en los depósitos de las empresas transportistas contratadas por Philips Argentina SA, localizados en Tortuguitas y José León Suarez, provincia de Buenos Aires.

(..)

EN RELACION CON LA R.G. (C.A.) 14/2017 QUE EXIGE QUE LOS INGRESOS SE ASIGNEN AL LUGAR DE DESTINO FINAL DE LOS BIENES LA COMISION ARBITRAL SOSTIENE:

Que puede observarse, que **el acápite 3 de la citada resolución**, no se refiere al “depósito de las empresas transportistas” y **de manera terminante alude al “Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente** donde se entregaron los bienes”; es decir, no hay constancias –tampoco lo ha probado el accionante– de que Philips Argentina SA tenga depósitos en Tortuguitas y en José León Suarez, provincia de Buenos Aires; **es el propio Aladdin quien afirma que dichos depósitos son de las empresas transportistas**. Corresponde agregar que en nota –fs. 1553– Aladdin SRL dice que el pedido de cotización de un nuevo producto generalmente se realiza vía mail o verbal y que la entrega de la mercadería a los distintos clientes tiene diversas combinaciones, dependiendo de las necesidades de producción de cada planta. En otras palabras, la accionante sabe que la mercadería va a un depósito de las empresas transportistas, y sí conoce cuál es el domicilio del adquirente.

Que, por otra parte, **la propia accionante reconoce que entre ambas empresas mantienen una relación permanente y fluida y, por ende, Aladdin SRL no podía desconocer que los depósitos de las empresas de transporte no eran el destino final de las mercaderías vendidas**, pues en tales lugares, como bien dice la Resolución General N° 14/2017 citada, dichos bienes no serán “utilizados, transformados o comercializados”, por lo que, la pretensión del accionante no puede prosperar.

Que, por lo demás, corresponde destacar que Aladdin SRL no acompañó prueba documental tendiente a desvirtuar las conclusiones de la inspección con respecto a la conformación del coeficiente unificado en oportunidad de hacer su descargo ante la AGIP ni al accionar ante la Comisión Arbitral.

(..)

Por ello,

LA COMISIÓN ARBITRAL CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77

RESUELVE:

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar a la acción interpuesta por Aladdin SRL contra la Resolución 2218/GCABA-DGR/2020 dictada por la Subdirección General de Técnica Tributaria de la Dirección General de Rentas dependiente de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (AGIP), conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”.

RCP 19.2022 **Philips Argentina SA c/Provincia de SantaFe** del 08.09.2022

Presunción del lugar de destino final de los bienes en función de las retenciones que le practicaron

El contribuyente asignó los ingresos al lugar de concertación de la operación

Los ingresos deben asignarse al lugar de destino final de los bienes

La Provincia de Santa Fe para determinar el lugar de destino final de los bienes utilizó una presunción. Las retenciones practicadas a Philips Argentina por sus clientes

La Provincia de Santa Fe redistribuye los ingresos asignando a Santa Fe aquellos que fueron motivo de retención por agentes de retención designados por la Provincia de Santa Fe.

El contribuyente no ha aportado ningún elemento de prueba tendiente a desvirtuar la presunción

“Que la apelante, en su recurso, señala que la resolución de la Comisión Arbitral tiene que ser dejada sin efecto, en primer lugar, porque **no hay un solo elemento que dé cuenta de que Philips Argentina SA sabía o podía saber, al momento de concretarse las ventas, que los bienes estarían destinados a su comercialización en el territorio de la provincia de Santa Fe.** En tales

condiciones, dice que **el hecho de que 6 años después de concretadas las ventas los clientes afirman que tuvieron ese destino**, no permite exigir a Philips Argentina SA que, sin dicha información en el momento relevante, hubiera atribuido los ingresos de esa manera. En segundo lugar, considera equivocado lo afirmado por la Comisión en el sentido de que no tendría facultades para revisar el uso de presunciones por parte de la API, ya que en opinión de la empresa no hay sustento legal para semejante afirmación que, en rigor, vacía de contenido las esenciales facultades revisoras de los organismos del Convenio Multilateral, creando paradójicamente una situación según la cual: si una determinación de oficio se practica con información completa puede ser revisada, pero si se practica con información incompleta y en base a indicios, no puede serlo. Señala que no hay base jurídica ni técnica para semejante afirmación que, como tal, debe ser revocada, **siendo esencial que la Comisión Arbitral, así como la Comisión Plenaria, revisen si el uso de presunciones tiene sustento razonable a la luz de las normas del Convenio**. De otro modo, so pretexto de estar aplicando una presunción, las jurisdicciones podrán hacer tabla rasa con las disposiciones relativas al coeficiente unificado, sin que los organismos del Convenio puedan hacer nada al respecto, y dejando a los contribuyentes completamente desguarnecidos frente a un proceder que podría ser categóricamente arbitrario, como en el presente caso en el que, sin un solo elemento que dé cuenta de que –respecto de la mayoría de los contribuyentes– los bienes fueron destinados a Santa Fe; **la API simplemente decide atribuir a la provincia tales ingresos por el sólo hecho de que tales clientes practicaron retenciones** y el hecho de la retención practicada por un cliente en modo alguno puede ser tomado como un indicador de que tal ingreso debe ser atribuido a la provincia de Santa Fe, por cuanto no existe relación alguna entre dicho hecho y los criterios relevantes de atribución de ingresos, tal como han sido definidos en el Convenio Multilateral.

RESPUESTA DE LAPROVINCIA DE SANTA FE

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Santa Fe señala**, en primer lugar, que no se esgrimen fundamentos nuevos o distintos a los expresados en oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral que posibiliten variar el razonamiento sostenido por la jurisdicción de Santa Fe y, fundamentalmente, por el referido organismo del Convenio Multilateral. En efecto y tal como lo sostuviera en la contestación del traslado de la acción promovida por la accionante ante la Comisión Arbitral, el criterio que **el contribuyente ha asignado los ingresos derivados de las operaciones de venta que fueran observadas por el fisco (lugar de concertación)**, no se corresponde con el que impera en los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, es decir, que **los mismos deben ser atribuidos al lugar del destino final de los bienes** comercializados. En efecto, expresa que el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde estrictamente al lugar físico de entrega de las mismas, es decir, al lugar donde el vendedor se desprende de ellas, sino que toma importancia el lugar geográfico de donde provienen dichos ingresos, y en todo caso, lo más apropiado es el destino final de las mercaderías, que generalmente es el domicilio del adquirente, **lógicamente si ello es conocido por el vendedor; el domicilio consignado en los remitos y/o facturas así lo**

denotan. Sostiene que en el caso bajo examen, si las operaciones fueron realizadas por alguno de los medios consignados en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral, como lo sostiene el contribuyente, la atribución de los ingresos que ellas generan deben ser atribuidos al lugar del domicilio del adquirente, que, en definitiva, es el destino final de las mercaderías, de donde provienen los ingresos, puesto que **el vendedor, al tener una relación comercial permanente y fluida con el comprador, puede tener la certeza absoluta del lugar geográfico de donde provienen los ingresos.**

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

Que **esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a revocar la resolución de la Comisión Arbitral** al no lograr la apelante conmovierlo decidido en aquella instancia. En efecto, **el criterio utilizado por Philips Argentina SA para la atribución de ingresos (concertación) no se compadece con el pacífico criterio sostenido por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, que tienen dicho en numerosos precedentes que para la atribución de los ingresos provenientes de la venta de mercadería, 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 el caso concreto, la provincia ha utilizado, a los fines de la atribución de los ingresos, el destino final de los bienes, y a esos fines, **se valió de la utilización de una presunción.** Como se expuso precedentemente, el criterio de asignar los ingresos al lugar de concertación es claramente erróneo, por eso y ante la falta de mayores elementos, **el fisco redistribuye los ingresos asignando a Santa Fe aquellos que fueron motivo de retención por agentes designados por dicha provincia.**

EL CONTRIBUYENTE NO APORTO ELEMENTOS DE PRUEBA QUE ACREDITE QUE LA PRESUNCION ES FALSA

Que sentado ello y de acuerdo con lo expuesto por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, **es competencia del propio fisco utilizar las presunciones, sin que estos Organismos puedan juzgar o cuestionar esa facultad,** siempre claro está que el fisco no cuente con los elementos necesarios para realizar las mismas sobre base cierta, hecho que está acreditado en las actuaciones administrativas. Sin embargo, cabe resaltar también, que resulta competencia de los organismos del Convenio Multilateral las presunciones que se utilizan cuando estas están destinadas a asignar o modificar la asignación de ingresos. Sin duda resulta, entonces, exigible a la jurisdicción, cuando pretenda modificar la atribución de ingresos o gastos, requerir al contribuyente o a terceros los elementos necesarios a tal efecto, a fin de determinar con certeza –y no en función de presunciones– la correcta atribución de ingresos y gastos; **dicha exigencia está dada por la estricta observación por parte de la determinación de oficio a la realidad económica y a la verdad material (artículos 27 y 30 del CM).** A la luz de lo expuesto, cabe indicar que **nada ha hecho el contribuyente para demostrar cuál es el destino final de los bienes.** La prueba que ofreció en sede administrativa no fue por él producida, no cumplimentó la medida para mejor proveer y tampoco ha rebatido o intentado rebatir la información brindada por sus clientes a través de circularizaciones.

Asimismo, es dable destacar que dicha situación (falta de aporte de datos) se mantuvo aún en sede de la Comisión Arbitral, en la cual **el contribuyente no aportó datos que puedan acreditar si la situación presumida era incorrecta o bien si el indicio utilizado por Santa Fe era falso**. En este punto también corresponde analizar la razonabilidad de la presunción utilizada a los efectos de la asignación de ingresos: en el caso, **Santa Fe verificó la existencia de retenciones realizadas por clientes del contribuyente** para el año 2015 (fs, 235 AADD); en dicho listado obran cincuenta y dos (52) clientes que practicaron retenciones, de los cuales se circularizó a seis (6) que representaban el 11,54% del total de clientes y tenían operaciones que representan el 40,08% de la base. Asimismo, se requirió al contribuyente que especifique la modalidad de su relación comercial (forma de concertación de operaciones, lugar de entrega, lugar de dónde proviene el pedido, etc.), declare y demuestre a qué jurisdicción atribuyó los ingresos derivados de sus ventas (año 2015) a los clientes: Casa Magnani SRL, Ministerio de Salud y Medio Ambiente, Bazar Avenida SA, Electrónica Megatone SA y Cetrogar SA; esta medida comprendía a cinco contribuyentes que han realizado retenciones sobre una base que representaban el 42,51% del total de la base de retenciones. En síntesis, la medida para mejor proveer buscó, entre los clientes circularizados y los clientes sobre los que se solicitó información al contribuyente, alcanzar a once clientes que practicaron retenciones sobre una base equivalente al 82,58% del total de la base de retenciones verificadas. Asimismo, **tal como lo indica Santa Fe, su régimen de retención resulta de aplicación en relación con bienes destinados a la citada provincia** y lo manifestado por Santa Fe se encuentra ratificado por respuestas a consultas vinculantes expedidas por el citado fisco; por lo demás, **el contribuyente no aportó siquiera un caso en el que haya sufrido una retención de Santa Fe por productos que hayan tenido como destino final otra jurisdicción**.

Que en función de lo expuesto, se estima que Santa Fe encaminó su actuación a establecer la verdad material obteniendo pruebas concretas sobre el destino final de la mercadería con relación a parte de los proveedores circularizados, sobre los que no se agravia el contribuyente. Y en lo tocante a los clientes respecto de los cuales se requirió al contribuyente que cumpla la medida para mejor proveer (Casa Magnani SRL, Ministerio de Salud y Medio Ambiente, Bazar Avenida SA, Electrónica Megatone SA y Cetrogar SA), en atención al incumplimiento por parte del contribuyente a la medida para mejor proveer, la existencia de indicios razonables (retenciones) y la falta de ofrecimiento de prueba alguna tendiente a demostrar la improcedencia del criterio fiscal, **se estima que la utilización de presunciones a los fines de la asignación del ingreso ha sido razonable**. En relación con los restantes clientes que representan sólo el 17,42% del ajuste, ante la falta de ofrecimiento de prueba alguna por parte del contribuyente tendiente a demostrar la improcedencia del criterio fiscal, y la existencia de indicios razonables (retenciones) se estima que la utilización de presunciones a los fines de la asignación del ingreso ha sido razonable.

Que, por todo lo dicho, corresponde ratificar en todos sus términos la resolución apelada.

(..)

Por ello,

LA COMISIÓN PLENARIA CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77

RESUELVE:

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Philips Argentina SA contra la Resolución CA N° 3/2022, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”.

RCA 05/2023 **Peugeot Citroen Argentina SA c/Provincia de Corrientes** del 12.04.2023

Ventas a través de un concesionario oficial que no tiene sucursales

Concesionarios en la Provincia de Misiones y en la Provincia de Chaco que no tienen sucursal en la Provincia de Corrientes

Lugar de destino final de los bienes que sea factible conocer

El comprador debe necesariamente tener domicilio en el lugar de destino final de los bienes

El destino final no es la jurisdicción donde tiene domicilio el adquirente de los vehículos que vende el concesionario

El destino final conocido es el domicilio del concesionario

El domicilio conocido por el vendedor de destino final de los bienes es el de recepción de los bienes

Aunque luego los bienes se vendan en una jurisdicción distinta en la cual el concesionario no tiene radicación

“Que la accionante –en síntesis– señala que su actividad principal consiste en la **fabricación, importación y venta de vehículos automotores** y dicha actividad es desarrollada en su totalidad en la **planta industrial ubicada en Villa Bosch, provincia de Buenos Aires**; destaca que la inserción de los automóviles al mercado es llevada a cabo en su totalidad no por medio de agencias mandatarios, subsidiarios, ni franquicias sino **a través de una red de concesionarios independientes quienes los adquieren para su comercialización**; la relación con estos concesionarios independientes se encuentra regulada a través de un reglamento de concesión; asimismo, los concesionarios no tienen potestad para considerarse ni mandatarios, agentes o representantes de Peugeot Citroën Argentina SA y actúan como comerciantes independientes autónomos en su propio nombre y por su propia cuenta y riesgo, sin ninguna clase de dependencia.

(..)

Que indica que **las firmas Seewald Automóviles, Vitacar y Rouge Automóviles se encuentran ubicadas en las provincias de Misiones y Chaco, y carecen de sucursal y/o establecimiento alguno en la jurisdicción de Corrientes**; sin perjuicio de ello, dice que pueden haber efectuado ventas de vehículos a clientes domiciliados en Corrientes (las cuales Peugeot Citroën

Argentina SA desconoce al momento de realizar su venta al concesionario y emitir la facturación), por sobre las cuales deberían haber tributado el impuesto de marras en esta última jurisdicción, lo cual la sociedad también desconoce.

(..)

RESPUESTA DE LA PROVINCIA DE CORRIENTES

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Corrientes señala** que el conflicto se presenta en torno a la dispar interpretación que ambas partes realizan respecto de la referencia al “domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios” que hace la última parte del inciso b) del artículo 2° del Convenio Multilateral. Indica que si bien ambas posturas coinciden en que para su definición se debe dar prioridad a la jurisdicción del destino final del bien, en correspondencia con criterios establecidos por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, particularmente con la Resolución General N° 14/2017, no concuerdan en cuál es este último. La provincia de Corrientes sostiene que es aquel donde se comercializan los bienes, debido a que Peugeot Citroën Argentina SA, a través de la injerencia y vigilancia del negocio de sus concesionarios y de la delimitación de sus pertinentes áreas de acción comercial, posee conocimiento de dónde ello ocurre; por el contrario, la firma entiende que es el domicilio de entrega de los bienes, siendo este último aquel en donde se encuentra situado el concesionario oficial, mediante la radicación de su casa central, sucursal o local de ventas. A su criterio, las características peculiares del contrato de concesión, son concluyentes para resolver el presente conflicto (revisa algunas de sus características).

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en la atribución de los ingresos correspondientes a las operaciones que desarrolla Peugeot Citroën Argentina SA con la red de concesionarios oficiales; en particular las ventas efectuadas a las empresas Seewald Automóviles SA, Vitacar SA y Rouge Automóviles SA. Si bien ambas posturas coinciden en que, para su definición, se debe dar prioridad a la jurisdicción del destino final del bien, en correspondencia con criterios establecidos por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, particularmente con la Resolución General N° 14/2017, no concuerdan en cuál es este último.

LUGAR DE DESTINO FINAL DE LOS BIENES QUE SEA FACTIBLE CONOCER

Que en el caso concreto, lo importante para determinar el lugar de atribución de los ingresos generados por las operaciones bajo análisis, es el **lugar de destino final de las mercaderías que sea posible conocer**, situación que, dada las características de las relaciones comerciales que unen a las partes, ello es factible, para lo cual se debe tener en consideración las operaciones entre la vendedora (Peugeot Citroën Argentina SA) y la compradora (concesionario). **El hecho de que algunos vehículos hayan tenido destino en la provincia de Corrientes** dado que determinadas operaciones de venta han sido con clientes de la concesionaria domiciliados en dicha jurisdicción, no necesariamente permite afirmar que es en esa jurisdicción el destino final al que se ha hecho referencia.

(..)

EL COMPRADOR DEBE NECESARIAMENTE TENER DOMICILIO EN EL LUGAR DEL DESTINO FINAL DE LOS BIENES

Que, conforme lo expuesto, la atribución de ingresos debe efectuarse a la jurisdicción donde exista un domicilio del adquirente, en el cual tengan destino final los bienes, donde serán comercializados; o, si ello no fuera posible, en alguno de los domicilios enunciados en el orden establecido; es decir, que **para la atribución de esos ingresos el adquirente, necesariamente, debe tener un domicilio en la jurisdicción en el que pueda ser posible el destino de los mismos (donde serán utilizados, transformados o comercializados)**. En el caso, los concesionarios (Seewald Automóviles SA, Vitacar SA y Rouge Automóviles SA) de la accionante **no poseen en la provincia de Corrientes una sucursal o un domicilio en el cual fuere factible el destino final de los bienes adquiridos a Peugeot Citroën Argentina SA**. Entonces, de acuerdo con lo expuesto, **la atribución de ingresos al destino final no es a la jurisdicción donde tiene domicilio el adquirente de los vehículos que vende el concesionario** (como pretende el fisco), **a pesar de que las ventas se hayan efectuado en la zona de cobertura autorizada, sino que el destino final conocido es el domicilio del adquirente en las operaciones en conflicto, es decir, aquellas realizadas entre Peugeot Citroën Argentina SA y su cliente, en este caso, es el domicilio del concesionario al que fueran remitidos los vehículos.**

EL DOMICILIO CONOCIDO POR EL VENDEDOR DE DESTINO FINAL DE LOS BIENES ES EL DE RECEPCION DE LOS BIENES

AUNQUE LUEGO LOS BIENES SE VENDAN EN UNA JURISDICCION DISTINTA EN LA CUAL EL CONCESIONARIO NO TIENE RADICACION

Que, cabe agregar, que en el caso no está en discusión que dichos concesionarios-adquirentes (Seewald Automóviles SA, Vitacar SA y Rouge Automóviles SA) **no tienen ningún domicilio en la provincia de Corrientes, lo cual significa que lo conocido por el vendedor es el destino de los bienes en aquel domicilio en el cual se receptan, sin perjuicio de que los concesionarios, posteriormente, comercialicen los mismos en una jurisdicción extraña en la que dicha entrega se haya producido, sin estar radicados en la misma**. Por lo demás, las ventas realizadas a clientes domiciliados en la provincia de Corrientes por parte del concesionario, son ajenas a aquellas efectuadas entre Peugeot Citroën Argentina SA y su concesionario, y la atribución de los ingresos generados por éstas es materia ajena al presente caso concreto.

(..)

LA COMISIÓN ARBITRAL CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77

RESUELVE:

ARTÍCULO 1º.- Hacer lugar a la acción interpuesta por Peugeot Citroën Argentina SA contra la Resolución (DGR) N° 345/2020, dictada por la Dirección

General de Rentas de la provincia de Corrientes, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”.

RCP 11/2022 **Ford Argentina SCA c/Provincia de Río Negro** del 09.06.2022

VENTAS A UN CONCESIONARIO OFICIAL QUE TIENE SUCURSALES

Ventas de Ford Argentina a un concesionario que tiene su casa central en la Provincia de Neuquén y una sucursal en la Provincia de Río Negro.

Destino final de los bienes en función del patentamiento.

“El Expte. CM N° 1607/2019 **“Ford Argentina SCA c/ provincia de Río Negro”**, en el cual la provincia del Neuquén y la firma de referencia interponen sendos recursos de apelación contra la **Resolución CA N° 23/2021**; y,

CONSIDERANDO:

(..)

Que la provincia del Neuquén señala,(..).

Asimismo, observa que si bien la Comisión Arbitral declara, en primer lugar, que la controversia se encuentra centrada en la **atribución de ingresos correspondientes a las operaciones que exclusivamente desarrolla la automotriz con un concesionario puntual**, luego resuelve la misma en función a las operaciones que desarrolla dicha concesionaria con los particulares que adquieren las unidades que esta última comercializa, **considerando la información brindada por el RNPA sobre los patentamientos** de las unidades producto de la reventa.

En igual sentido, el fisco determinante consideró que en la relación comercial de Ford Argentina SCA y sus concesionarios, por medio de la cual se devengan los ingresos de la automotriz que resultan gravados por el IIBB, **debe estarse a ciertas garantías que emite la concesionaria a un particular que compra un vehículo 0 km.**; es decir, que **presume que la firma debió conocer el “destino final” de los vehículos comercializados por la concesionaria por un formulario de garantía que se extiende al comprador** particular al momento de realizar su declaración jurada y liquidación del tributo local; existe, a su juicio, una incongruencia temporal en el análisis de Río Negro al efectuar el ajuste determinativo dado que el contribuyente no puede tener conocimiento certero del lugar de patentamiento de los vehículos al momento de hacer la liquidación del ISIB.

A su vez, hace notar que **las conclusiones que manifiesta Río Negro demuestran que el foco de la fiscalización de dicha jurisdicción, en relación a los ingresos de Ford Argentina SCA, es esencialmente el lugar donde se registra el vehículo**, reconociendo asimismo que ello puede no coincidir con el destino final toda vez que se dan situaciones de guarda habitual de los mismos, lo cual, a su entender, es un criterio no receptado en el Convenio, ni siquiera en

su reglamentación, ya que considera que aplicando el método de atribución previsto en el Convenio Multilateral no queda más que concluir que los ingresos deben atribuirse al domicilio de la concesionaria, quien, en la realidad de los hechos, resulta ser efectivamente la adquirente de Ford Argentina SCA, puesto que ello es lo que prevé el propio Convenio.

Destaca, en este sentido, que el vínculo comercial, probado por el contribuyente y aceptado por el fisco rionegrino, es entre Sapac SA y Ford Argentina SCA, no entre Ford Argentina SCA y cada uno de los adquirentes; la emisión de la factura con los datos formales del titular del bien, es a los efectos de lo dispuesto por la autoridad de contralor pertinente (RNPA) y el destino final de las unidades vendidas por Ford Argentina SCA a sus concesionarias, será respectivamente Río Negro o Neuquén, según donde se asiente cada una.

El adquirente del vehículo no va a comprarlo a la automotriz Ford Argentina SCA, sino que se dirige a la concesionaria más conveniente para la operación comercial.

Por otro lado, afirma que también resulta aplicable la Resolución General CA 14/2017, que se encargó de aclarar que en las operaciones de venta de bienes se dará prioridad a la jurisdicción de destino del bien, considerando domicilio del adquirente aquel que surja de los criterios que dicha norma establece y reitera que, en el caso, resulta que el destino final donde el bien es comercializado por el “adquirente” (la automotriz) es Neuquén, jurisdicción de destino final de los bienes adquiridos por la concesionaria Sapac SA. Cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que avalarían su posición.

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

Que esta Comisión Plenaria observa que los sendos recursos de apelación promovidos por la provincia del Neuquén y Ford Argentina SCA en nada conmueven el decisorio emitido por la Comisión Arbitral. En efecto, como se podrá apreciar de las presentaciones de los apelantes, **se desprende que los agravios que les causa la Resolución N° 3/2021, dictada por la Comisión Arbitral, tienen su origen en: i) que no se ha tenido en consideración que el destino final utilizado por Ford Argentina SCA ha sido la provincia del Neuquén, siguiendo para ello las directivas de la Resolución General N° 14/2017 y, al respecto, el contribuyente manifiesta que al momento de realizarse cada una de las operaciones desconocía cual pudiera ser el destino final que su concesionaria le dará a los vehículos que le entregara en aquella jurisdicción; y, ii) que la misma avala la determinación fundamentada en que la atribución de ingresos realizada por la provincia de Río Negro lo haya sido tomando como criterio el lugar donde fueran inscriptos, en el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor, los vehículos adquiridos por los clientes del concesionario.**

Que, respecto del punto i), cabe destacar que tal como se ha resuelto en numerosos casos concretos traídos a resolución de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, el factor determinante para establecer a que jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no

responde, estrictamente, al lugar físico donde han sido retiradas o entregadas a sus compradores; es decir, al lugar donde el vendedor se desprende de ellas, sino que **toma importancia el lugar geográfico de donde provienen los ingresos** y, en todo caso, lo más apropiado para determinar tal situación, es **el destino final de las mismas**, que generalmente es un domicilio del adquirente. En el caso concreto, lo importante para determinar el lugar de atribución de los ingresos generados por las operaciones controvertidas, no necesariamente es el domicilio del comprador (fiscal y/o de facturación) donde materialmente tienen como destino primario los vehículos, sino que **lo que importa es el lugar de destino final de las mercaderías** que es posible conocer al momento de la entrega de las mismas, ya sea que ello ocurra por cuenta del vendedor o por terceros, o de la confección de los coeficientes de atribución de ingreso. Cabe destacar, en este punto, que **un concesionario de la contribuyente, Sapac SA, si bien tiene su casa central en la provincia del Neuquén, posee en la provincia de Río Negro una sucursal en la localidad de General Roca**, por lo cual no cabe duda de que en ese local comercial se han de haber producido ventas y entregas de vehículos. Esa situación permite estimar, con un alto grado de certeza, que de la totalidad de los vehículos entregados a ese concesionario, u otros si lo hubiera en iguales circunstancias, **algunos de ellos –los vendidos en la sucursal– han sido trasladados a la misma para su entrega a los compradores y, consecuentemente, ese ha sido su “destino final”, hecho que Ford Argentina SCA no podría desconocer puesto que allí habilitó a su concesionario para la venta de sus productos** y, además, ese conocimiento deriva del cumplimiento por parte del concesionario de todas aquellas obligaciones que tiene con respecto a la organización contable, información, visitas, inspecciones y/o verificaciones.

Que con relación al punto ii), cabe destacar que **la jurisdicción de Río Negro manifiesta que tuvo que proceder a aplicar un método presuntivo** ante la falta de respuesta a determinados requerimientos tendientes a una verificación sobre base cierta; es decir, ante la falta de datos ciertos, **la jurisdicción en búsqueda de una metodología que permita acercarse lo más posible a la realidad buscada, procedió a utilizar el parámetro antes mencionado (patentamiento)** a los fines de realizar una estimación sobre base presunta utilizando para ello una información concreta. La manifestación de los apelantes en el sentido de que la Comisión Arbitral ha analizado la relación de compraventa entre el concesionario y el particular dando relevancia a operaciones gravadas y hechos imposables ajenos a la automotriz, no se corresponde con el contenido de la resolución apelada. Efectivamente, las operaciones que han sido consideradas a los fines de determinar cuál ha de ser la jurisdicción adonde se deben atribuir los ingresos por ellas generadas, son aquellas que se pactan, en este caso, entre el vendedor, Ford Argentina SCA, y el comprador concesionario, puesto que esos ingresos provienen del domicilio de éste, donde tienen destino final los bienes objeto de esas transacciones y no de los terceros adquirentes de ellos.

Que, por lo expuesto, **cabe ratificar la Resolución CA N° 23/2021**”.

Operaciones de Ford Argentina con su concesionario Sapag SA.

El concesionario tiene su casa central en Neuquén y una sucursal en General Roca Provincia de Río Negro.

Río Negro tomo como presunción del destino final de los bienes el patentamiento de los vehículos.

DESCRIPCION DE LA ATRIBUCION DE INGRESOS QUE REALIZO FORD ARGENTINA

*“Que la accionante señala que **realiza sus ventas a través de una red de concesionarios a lo largo de todo el país; estas son empresas independientes que adquieren los vehículos de Ford Argentina SCA a nombre propio y posteriormente son comercializados a sus clientes por su cuenta sin intervención alguna por parte de la Ford Argentina SCA, Dice que en esta operatoria atribuye sus ingresos a la jurisdicción del domicilio del concesionario oficial que es el adquirente del vehículo y agrega que para el fisco los ingresos no deben atribuirse a la jurisdicción en la que tiene su domicilio el concesionario (en este caso Neuquén) sino a la jurisdicción en la cual el vehículo vendido por la firma al concesionario fue patentado por el comprador final del mismo (en este caso Río Negro). Surge claro y manifiesto –dice– que la Agencia de Recaudación Tributaria funda su ajuste en que la contribuyente atribuyó a la jurisdicción del Neuquén ingresos que debieron haber sido atribuidos a la jurisdicción de Río Negro; y esa incorrecta atribución quedaría acreditada por la diferencia entre los vehículos cuyas ventas fueron atribuidas por Ford Argentina SCA a la jurisdicción de Río Negro y la cantidad de **vehículos que fueron patentados en jurisdicción de la provincia de Río Negro, conforme datos de patentamiento suministrados por el Registro Nacional de Propiedad Automotor** por los períodos 2012 y 2013.***

*Que informa que las operaciones de ventas de vehículos que realiza a sus concesionarios encuadran –atendiendo a la modalidad bajo la que se realizan– en las operaciones entre ausentes que se regulan el art. 2º, inc. b), último párrafo, del Convenio Multilateral y cita las **Resoluciones Generales de la Comisión Arbitral Nº 83/2002 y Nº 14/2017**. Sostiene que aplicar el criterio del fisco iría en sentido contrario de lo establecido por la Comisión Arbitral al determinar que **el domicilio del adquirente es el conocido al momento de concretarse cada una de las operaciones** gravadas con el impuesto y de esta manera, **el lugar de patentamiento no es un indicio que la Comisión Arbitral haya tenido en cuenta a los efectos de atribuir base imponible** cuando sea desconocido el domicilio del adquirente. Destaca que si a ello se le suma que **en este caso el domicilio del adquirente del bien (concesionario) es conocido, resulta improcedente que se recurra al lugar de patentamiento del vehículo para atribuir base imponible**, cuando dicho criterio no ha sido admitido por la Comisión Arbitral. Agrega que tampoco existe prueba alguna que demuestre o acredite que la totalidad de dichos vehículos fueron comercializados desde un domicilio ubicado en la provincia de Río Negro y siguiendo el criterio del fisco, dice que Ford Argentina SCA no debería atribuir esos ingresos a la jurisdicción del concesionario hasta saber efectivamente que la persona que adquirió el*

vehículo lo patentó en la misma jurisdicción del concesionario. En conclusión, sostiene que el criterio seguido por el fisco es improcedente en la medida que se aparta de los arts. 1° y 2° del Convenio Multilateral conforme la interpretación dada por esa Comisión mediante la Resolución General (CA) 14/2017. Cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que avalarían su posición

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

“Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en la atribución de los ingresos correspondientes a las **operaciones que desarrolla Ford Argentina SCA con su concesionario Sapac SA**

Que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho que el factor determinante para establecer a que jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, **no responde, estrictamente, al lugar físico donde han sido retiradas o entregadas a sus compradores, es decir, al lugar donde el vendedor se desprende de ellas**, sino que **toma importancia el lugar geográfico de donde provienen los ingresos** y, en todo caso, lo más apropiado para determinar tal situación, **es el destino final de las mismas**, que generalmente es un domicilio del adquirente, que en el caso concreto es el concesionario (Cf. también lo establecido en la **Resolución General N° 14/2017**, cuando expresa que, en el caso de venta de bienes los ingresos “...serán atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, **entendiéndose por tal el lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquél**” .

Que, asimismo, en las presentes actuaciones, lo importante para determinar el lugar de atribución de los ingresos generados por las operaciones objeto de la litis, **no necesariamente es el domicilio del comprador (fiscal y/o de facturación) donde materialmente tienen como destino primario los vehículos, sino que lo que importa es el lugar de destino final de las mercaderías que sea posible conocer**, aunque la entrega de las mismas ocurra por cuenta del vendedor o por terceros. Al respecto, se observa que **el concesionario Sapac SA, si bien tiene su casa central en la provincia del Neuquén, posee en la provincia de Río Negro una sucursal en la localidad de General Roca**, según consta en la página web de Ford Argentina SCA., **por lo cual no cabe ninguna duda de que en ese local comercial se han de haber producido ventas y entregas de vehículos**. Esa situación permite estimar, con un alto grado de certeza, que de la totalidad de los vehículos entregados a ese concesionario, u otros, si lo hubiera en iguales circunstancias, **algunos de ellos –los vendidos en la sucursal– han sido trasladados a la misma para su entrega a los compradores y, consecuentemente ese ha sido su destino final, hecho que Ford Argentina SCA, dadas las cláusulas del contrato de concesión, no podría desconocer**.

Que, finalmente, **respecto de la presunción utilizada por el fisco**, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho, en varias ocasiones, que no pueden juzgar o cuestionar la facultad que tienen las jurisdicciones de efectuar determinaciones sobre la base de presunciones,

cuando no cuentan con los elementos necesarios para realizar las mismas sobre base cierta, ya que estas facultades emergen de las atribuciones que le confiere el propio Código Fiscal y, en este caso, **se considera que el parámetro utilizado por el fisco de Río Negro resulta razonable**. Esto es, ante la falta de datos ciertos, la jurisdicción en búsqueda de una metodología que permita acercarse lo más posible a la realidad buscada, **procedió a utilizar el parámetro del domicilio de patentamiento a los fines de realizar una estimación sobre base presunta** utilizando para ello una información concreta y que tiene una relación cercana con la realidad de los hechos ocurridos. Sin embargo, sobre este punto, cabe resaltar que la determinación efectuada por la provincia de Río Negro no compromete los derechos que pudieran corresponderle a las demás jurisdicciones en la atribución de los ingresos conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes.

(..)

ARTÍCULO 1º. No hacer lugar a la acción interpuesta por Ford Argentina SCA contra la Resolución N° 103/2019 dictada por la Gerencia de Asuntos Legales de la Agencia de Recaudación Tributaria de la provincia de Río Negro, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”.

RCA 22/2022 **Gax SA c/Provincia de Buenos Aires** del 06.07.2022

Ventas a través de contratos de franquicias

Asignación de los ingresos al lugar de destino final de los bienes en el caso contratos de franquicias

La firma cuenta con dos canales de venta.

Uno como venta minorista a consumidor final en locales de PBA y CABA.

Otro como venta mayorista a través de franquicias.

En el caso de la venta mayorista por franquicia los ingresos se asignaron a la jurisdicción donde los franquiciados tienen sus locales de venta.

ARBA entendía que debían asignarse a la PBA porque los depósitos están ubicados en la PBA.

ARBA se allana a la pretensión del contribuyente.

“Que la accionante manifiesta que es una empresa que explota la marca Prüne de artículos de marroquinería y calzado, y que dichos productos son comercializados mediante **dos canales de venta**: uno, como **venta minorista y en forma masiva a consumidores finales** dentro de **locales que alquila la firma en la provincia de Buenos Aires y en la Ciudad de Buenos Aires**; y otro, como **venta mayorista, efectuada a través de franquicias**, donde, en este caso, **ya no es Gax SA el que vende los productos mediante locales con**

atención al público, sino que vende a quienes quieren explotar la referida marca Prüne bajo un contrato de franquicia.

Este sistema de ventas por franquicias, que califica de venta mayorista, dice que comenzó antes del año 2012 donde se inició con un centro de distribución de sus productos.

LOS CLIENTES REALIZABAN LOS PEDIDOS POR TELEFONO O POR CORREO ELECTRONICO

LUEGO SE COORDINABA EL ENVIO DE LOS PRODUCTOS HASTA SU DOMICILIO

*Relata que en esos años, **los clientes realizaban el pedido en forma telefónica o mediante correo electrónico** luego de enviársele el stock disponible y recibido el detalle de productos, los franquiciados seleccionaban los artículos que deseaban adquirir y **desde el sector de abastecimiento se coordinaba el envío de los productos hasta su domicilio.***

AHORA SE EXHIBEN LOS PRODUCTOS EN EL PORTAL DE INTERNET

LOS CLIENTES REALIZAN LOS PEDIDOS A TRAVES DEL PORTAL DE INTERNET. LOS CLIENTES ARMAN EL CARRITO O SOLICITUD DE COMPRA DIGITAL

SE GENERA UNA NOTA DE VENTA

SE DESPACHA EL PEDIDO HACIA EL DOMICILIO DEL COMPRADOR

*Añade que con el paso del tiempo y la llegada de nuevas tecnologías, el proceso de ventas ha sido modificado para lograr una mayor eficiencia operativa. Es así que, **en el caso de los clientes mayoristas semi-exclusivos, fue implementado un servicio B2B (portal de internet para clientes), mediante el cual se exhiben todos los artículos disponibles en el stock; de esa manera, dichos clientes ingresan de forma remota a través de sus propias computadoras y realizan los pedidos de mercadería en base a sus necesidades de reposición; por lo tanto, el proceso de venta queda materializado a través de los siguientes pasos: los clientes mayoristas semi- exclusivos ingresan al portal de internet y cargan su pedido; el propio sitio web verifica el stock disponible como también que el crédito en la cuenta corriente de este sujeto sea el adecuado, y finalmente de no mediar inconvenientes permite armar el “carrito” o solicitud de compra digital y una vez que el cliente lo aprueba, se genera una nota de venta que se imprime en el centro de distribución a fin de confeccionar y despachar el pedido hacia el domicilio del comprador.*** Por su parte, indica que en el caso de las franquicias exclusivas el vínculo comercial que existe entre la compañía y sus clientes es más estrecho; de esta manera, los analistas de abastecimiento tienen acceso directo para evaluar el stock del cliente y las ventas realizadas con el objetivo de controlar la tasa de rotación por rubro y artículo; es entonces que, desde la empresa, se controla que los clientes cumplan con la combinación de productos

*necesarios para cumplir con la imagen de marca y se envía una sugerencia de artículos a reponer que el cliente debe aprobar: una vez que acepta esa sugerencia -con o sin modificaciones sobre la propuesta realizada-, se **confecciona la nota de venta** que posteriormente se imprime en el centro de distribución **para despachar el pedido al domicilio del comprador.***

ARBA ENTIENDE QUE LAS VENTAS DEBEN ASIGNARSE A LA PBA

PORQUE LOS PRODUCTOS SE RETIRAN DESDE DEPOSITOS UBICADOS EN LA PBA

LA FIRMA ASIGNO LOS INGRESOS A LA JURISDICCION DONDE EL FRANQUICIADO TIENE SU LOCAL DE VENTAS

*Que manifiesta que el único cargo que ha efectuado la inspección en materia del coeficiente de ingresos y que es materia de debate en el seno de la Comisión Arbitral es el criterio de su asignación respecto de las ventas mayoristas a franquiciados. Dice que la **ARBA sostiene que deben asignarse a la provincia de Buenos Aires porque los productos comercializados a los franquiciados son retirados desde el depósito que la firma tiene en esa jurisdicción**, tomando como parámetro los contratos tipo de franquicia agregados en el expediente administrativo, mientras que **la compañía los asignó a las diversas jurisdicciones en dónde los productos son comercializados finalmente, es decir, donde el franquiciado tiene su local**, ya que tiene conocimiento cierto del lugar del destino de la mercadería, no solo por la relación comercial, frecuente y asidua que tiene con sus clientes-franquiciados sino porque éstos **realizan los pedidos por vía telefónica o por internet para ser destinados a sus locales en los distintos puntos del país.***

TIENE SUSTENTO TERRITORIAL EN LAS JURISDICCIONES DE DESTINO FINAL DE LOS BIENES

LOS INGRESOS SE ASIGNARON A LA JURISDICCION DEL DESTINO FINAL DE LOS BIENES

*En definitiva, **alega que tiene sustento territorial en las jurisdicciones de destino final de los productos** comercializados porque Gax SA está inscripto en ellas, además ello no es objeto de controversia, y que conocía el destino final de la mercadería porque cuenta con operaciones concertadas vía mail, teléfonos, portales web y contratos de franquicia que así lo acreditan: **la mercadería efectivamente fue direccionada a los lugares acordados, siendo correcto que los ingresos derivados de la venta mayorista por la mercadería que se le entrega al franquiciante hayan sido asignados al destino final de la mercadería.** Cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que avalarían su proceder.*

Que aporta prueba documental y ofrece informativa.

ARBA SE ALLANA A LA POSTURA DE LA EMPRESA

Que cabe poner de resalto que en la reunión de Comisión Arbitral en la que se tratara el presente expte., **la representación de la provincia de Buenos Aires señaló que una reinterpretación de los hechos permite afirmar que, tratándose de contratos de franquicia, el destino final de los bienes es el domicilio de los franquiciados**, por lo que los ingresos provenientes de la venta de mercaderías al por mayor efectuadas por Gax SA a sus franquiciadas, deben atribuirse a las jurisdicciones del domicilio del adquirente, y en consecuencia, la provincia de Buenos Aires deberá reliquidar dichos conceptos.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que, por cierto, respecto de la atribución de ingresos, esta Comisión tiene dicho en varios precedentes, que el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, **no responde al lugar físico de entrega** de las mismas o puesta a disposición del cliente, sino que toma importancia el **lugar de destino final de los bienes**, que habitualmente es el domicilio del adquirente y **siempre que este tenga el debido sustento territorial en ese destino**. Esta afirmación se ve complementada, en este caso concreto, con el hecho de que se encuentra acreditado que la modalidad de venta mayorista que desarrolla la accionante **permite hacer una trazabilidad entre la operación de venta y el destinatario de los bienes**, siendo estos **clientes mayoristas semi-exclusivos o una franquicia que explota exclusivamente la marca de la empresa**; es decir, **son clientes habituales de Gax SA y no caben dudas, entonces, que conoce sobradamente a los mismos, ya que tiene una relación comercial permanente y fluida con ellos y, por lo tanto tiene certeza del destino final** de las mercaderías que les vende y, por ende, el lugar geográfico de donde provienen los ingresos.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Arbitral realizada el 8 de junio de 2022.

Por ello,

LA COMISIÓN ARBITRAL CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77

RESUELVE:

ARTÍCULO 1º. Hacer lugar a la acción interpuesta por Gax SA contra la Disposición Delegada (DD) SEATYS N° 13470/19 dictada por la ARBA, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”.

RCP 31.2020 **Maycar SA c/Provincia de Tierra del Fuego** del 03.12.2020

SUSTENTO TERRITORIAL (R.G. C.A. 83/2002)
DESTINO FINAL DE LA MERCADERIA

SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR

“Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a revocar la resolución de la Comisión Arbitral. En efecto, está acreditado en las actuaciones (V. testimonios de L. E. Antonio y Dif Cor SRL, entre otros clientes de Maycar) que la modalidad empleada por los clientes de Maycar S.A. radicados en la provincia de Tierra del Fuego para efectuar sus compras, consiste en realizar el pedido a través de correo electrónico, por lo que la actividad de la firma encuadra en el artículo 1º, último párrafo, del Convenio Multilateral. Siendo así, el sustento territorial por parte Maycar S.A. en la provincia de Tierra del Fuego se encuentra acreditado (conf. Resolución General N° 83/2002)”.

“Que, a su vez, el inciso b), última parte, del artículo 2º del Convenio Multilateral especifica cómo deben ser atribuidos los ingresos generados por las operaciones realizadas en las condiciones previstas en la norma precedentemente citada. Esto es, a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes; es decir, el lugar de destino final de los bienes, siempre que sea conocido por el vendedor –Maycar S.A.– al momento en que se concretaron cada una de las ventas, situación en este caso que también se encuentra acreditada (conf. Resolución General N° 14/2017)”.

Sostuvo oportunamente la Comisión Arbitral en la RCA 42.2019 **Maycar SA c/Provincia de Tierra del Fuego** del 02.10.2019

SUSTENTO TERRITORIAL (R.G. C.A. 83/2002)
DESTINO FINAL DE LA MERCADERIA
SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR

“El Expte. C.M. N° 1519/2018 y su acumulado 1570/2019 “Maycar S.A. c/ provincia de Tierra del Fuego”, en el cual la firma de referencia y E.J.P, en carácter de responsable solidario, promueven la acción prevista en el art. 24, inc. b), del Convenio Multilateral contra las Resoluciones AREF SGF N° 28/2018 y AREF SGF N° 10/19, respectivamente, dictadas por la Agencia de Recaudación Faguina; y,

CONSIDERANDO:

(..)

Que los accionantes señalan que Maycar S.A. es una empresa bajo la denominación comercial “Supermercados Mayoristas Vital” y se dedica, a través de numerosas sucursales ubicadas en distintos puntos del país, a la venta y distribución mayorista de productos de consumo masivo. Se agravan de la determinación practicada, señalando que de la documentación compulsada en el curso de la inspección no existe constancia alguna que acredite que Maycar S.A. hubiera incurrido en gastos en la provincia de Tierra del Fuego, sino que, simplemente, el fisco provincial presume su existencia por el sólo hecho de que Maycar S.A. posee clientes domiciliados en la provincia del Tierra del Fuego.

(..)

Que dice que se encuentra reconocido por los propios actuantes la inexistencia de otros gastos operativos y comerciales como, por ejemplo,

fletes, por lo que desde este punto de vista tampoco se comprueba la configuración del sustento territorial. Añade que tampoco existe prueba alguna de que las operaciones se hubieran concretado entre ausentes a través de medios electrónicos.

(..)

RESPUESTA DE TIERRA DEL FUEGO

*Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Tierra del Fuego señala que en los períodos fiscalizados, Maycar S.A. llevó a cabo actividades comerciales con sustento territorial en la jurisdicción de Tierra del Fuego configurando el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, hecho que se revela de la respuesta a los **requerimientos cursados para solicitar información de terceros y del relevamiento de las facturas E del libro IVA Ventas** suministrado por la compañía.*

NO HAY GASTOS DIRECTOS EN TIERRA DEL FUEGO
LOS FLETES ESTAN A CARGO DEL COMPRADOR
LAS VENTAS SE CONCRETAN POR CORREO ELECTRONICO

Que respecto a los gastos, señala que el informe de inspección destaca que si bien de la información que obra en el expediente **no surgen gastos directos atribuibles a la provincia de Tierra del Fuego –ya que la contribuyente informa que no tiene proveedores en dicha jurisdicción y los terceros circularizados informaron que los fletes se encuentran a su cargo–**, teniendo en cuenta que **los clientes circularizados: Dif Cor SRL, Hernandez Elisabet, Li San Pao, Patilla Lucia del Carmen, todos de Tierra del Fuego, indican que las ventas se concretan vía correo electrónico, vía telefónica y/o por fax (fs. 513, 602, 612 y 614 del expediente administrativo), el sustento territorial que requiere el **Convenio Multilateral se encuentra configurado.****

R.G. (C.A.) 83/2002 PRESUNCION DE SUSTENTO TERRITORIAL

A su vez, pone de resalto en este punto, lo sostenido en la **Resolución General N° 83/2002 de la Comisión Arbitral** respecto de **las transacciones por medios electrónicos, internet o similar** que establece, que a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b), in fine, del artículo 2° del Convenio Multilateral del 18-08-1977, **“se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella”.** (R.G. C.A. 83/2002)

DE LAS FACTURAS SURGE QUE EL DESTINO FINAL ES TIERRA DEL FUEGO

*Que, añade, que **de las facturas agregadas a las actuaciones administrativas se desprende que los productos que Maycar S.A. entregaba en la provincia de Tierra del Fuego tenían a dicha jurisdicción por destino final** en atención a los clientes a los que Maycar S.A. les vendía y*

el tipo de producto de que se trata. Considera entonces que **cuando el vendedor sabe a ciencia cierta cual es el destino de los productos, como es el caso, de esa jurisdicción del destino final de los productos provienen los ingresos** de los que habla el Convenio Multilateral. Lo mismo ocurre en el caso de operaciones realizadas según el último párrafo del artículo 1° del Convenio, donde el inc. b) del art. 2°, dispone hacer la imputación al domicilio del adquirente. Cita varios antecedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral para avalar sus dichos.

(..)

OPINION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que **la controversia está centrada en determinar si existe sustento territorial por parte de Maycar S.A. en la provincia de Tierra del Fuego** y la cuestión conexas de la atribución de ingresos provenientes de la actividad comercializadora de la firma.

Que la pretensión de Maycar S.A. y E.J.P en carácter de responsable solidario, no puede prosperar. En efecto, **está acreditado en las actuaciones que la modalidad empleada por los clientes de Maycar S.A. radicados en la provincia de Tierra del Fuego para efectuar sus compras, consiste en realizar el pedido a través de correo electrónico**, por lo que la actividad de la firma encuadra en el **artículo 1°, último párrafo, del Convenio Multilateral**.

Que, siendo así, **el sustento territorial por parte Maycar S.A. en la provincia de Tierra del Fuego se encuentra acreditado (Resolución General N° 83/2002)**.

Que, a su vez, el inciso b), última parte, del artículo 2° del Convenio Multilateral especifica cómo deben ser atribuidos los ingresos generados por las operaciones realizadas en las condiciones previstas en la norma precedentemente citada. Esto es, a la **jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes; es decir, el lugar de destino final de los bienes, siempre que sea conocido por el vendedor –Maycar S.A.–, al momento en que se concretaron cada una de las ventas**, situación en este caso que también se encuentra perfectamente acreditada (**Resolución General N° 14/2017**).

(..)”

RCA 7/2020 **Gilera Motors Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires** del 15.07.2020

CUALQUIERA SEA LA FORMA DE COMERCIALIZACION
DESTINO FINAL DE LOS BIENES
SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR

“Que esta Comisión Arbitral observa que, en lo que a su estricta competencia se refiere y en lo que es materia de agravios por parte de Gilera Motors Argentina

SA, la controversia se centra exclusivamente en la atribución de ingresos por las ventas que realiza la accionante en todo el país.

(..)

Que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho en varios de sus últimos precedentes, que **cualquiera sea la forma de comercialización**, la atribución de los ingresos **debe realizarse considerando el lugar de destino de los bienes, siempre y cuando, claro está, sea conocido por el vendedor** -en este caso Gilera Motors Argentina SA- **al momento en que se concretaron cada una de las ventas**, situación en este caso que está debidamente acreditada.

(..)”

RCA 15/2020 **Tuttoital SRL c/Provincia de Buenos Aires** del 16.09.2020

CUALQUIERA SEA LA FORMA DE COMERCIALIZACION
DESTINO FINAL DE LOS BIENES
SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR
Y EXISTA SUSTENTO TERRITORIAL

“Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada únicamente en el criterio de atribución de ingresos provenientes de la comercialización de mercaderías utilizado por Tuttoital SRL y ajustado por la Provincia de Buenos Aires.

Que esta Comisión tiene dicho en varios precedentes, que **cualquiera sea la forma de comercialización**, el factor determinante para establecer a que jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas, como pretende la Provincia de Buenos Aires, sino que se **deben atribuir al lugar de destino final de los bienes**.

Que, sin embargo, la documental acompañada por Tuttoital SRL no alcanza, a juicio de esta Comisión Arbitral, a probar debidamente ese destino final de los bienes en el periodo ajustado -2013- para que su pretensión pueda prosperar (la propia firma afirma que la documentación respaldatoria de sus alegaciones acompañada corresponde a ventas del periodo 2013 cuando lo que se requiere es la documental de las operaciones correspondientes al periodo 2012).

Que, asimismo, conforme a lo expuesto, **la provincia de Buenos Aires deberá ajustar su pretensión efectuando una reliquidación del ajuste de ingresos atendiendo al destino final de los bienes**, que habitualmente es el domicilio del adquirente, **siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas y en tanto y en cuanto, exista sustento territorial en esa jurisdicción**”.

RCA 18/2020 **Centro Estant SA c/Provincia de Córdoba** del 14.10.2020

DESTINO FINAL DE LOS BIENES
SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR

“Que esta Comisión Arbitral observa que, conforme las alegaciones de las partes, la cuestión controvertida se centra en el disímil criterio para la atribución de los ingresos provenientes de la comercialización de mercaderías que hace el contribuyente con sus clientes domiciliados en la provincia de Córdoba. La accionante no expresa agravios respecto del ajuste en el coeficiente de gastos y en la fecha de inicio de actividades en la provincia de Córdoba.

*Que esta Comisión tiene dicho que **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 accionante) 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, situación en este caso perfectamente conocida por Centro Estant S.A. dada la relación permanente y fluida con sus clientes radicados en la provincia de Córdoba y por el hecho de que **la mercadería se produce por encargo y a pedido de los clientes, tal como está acreditado en las actuaciones administrativas**”.***

RCA 3/2020 Enod SA c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires del 15.04.2020

CUALQUIERA SEA LA FORMA DE COMERCIALIZACION
DESTINO FINAL DE LOS BIENES
SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR
Y EXISTA SUSTENTO TERRITORIAL

*“Que respecto de la atribución de ingresos, esta Comisión tiene dicho en varios precedentes, que **cualquiera sea la forma de comercialización**, el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas o puesta a disposición del cliente, sino que **toma importancia el lugar de destino final de los bienes**, que habitualmente es el domicilio del adquirente, **siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas y 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.*

OPERACIONES A TRAVES DE UN REPRESENTANTE O CONSIGNATARIO

*Que en este caso concreto, **las operaciones cuestionadas son aquellas realizadas por intermedio de un representante o consignatario**, La Nueva Textil de Lugano SRL, y **que se documentaran mediante la confección de una nota de débito en la que se consigna “Ventas por Liquido Producto”, restando el concepto “comisiones cedidas por consignación”**. **No hay dudas, entonces, que en este caso, quien vende, aunque fuera por intermedio de un tercero (consignatario que lo hace a su nombre)**,*

es Enod S.A. y, por lo tanto, es el responsable tributario de esas operaciones. Sobre este punto, no surge de las actuaciones que el fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires haya violentado los términos del Convenio Multilateral en la materia, observándose que la firma realiza consideraciones al respecto sin aportar en esta instancia documentación respaldatoria que desacredite lo actuado por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en cuanto a la atribución de ingresos sobre la base de los datos aportados por el consignatario.

OPERACIONES EN TIERRA DEL FUEGO

Que, asimismo, los ingresos provenientes de las operaciones celebradas entre **Enod S.A.** y su cliente radicado en la provincia de Tierra del Fuego, **no son ingresos provenientes de operaciones de exportación y, por ende, resultan computables a los fines de la distribución de los ingresos brutos**".

RCP 03/2021 **Whirlpool Argentina SRL c/Provincia de Santa Fe** del 09.09.2021

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

DESTINO FINAL DE LOS BIENES

SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO EN EL MOMENTO EN QUE SE CONCRETO LA VENTA

“Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a revocar la resolución de la Comisión Arbitral al no lograr la apelante conmovier lo decidido en aquella instancia, En efecto, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho que 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 ni a la jurisdicción donde la operación fue concertada (como pretende la apelante) 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**, situación en este caso perfectamente conocida por Whirlpool Argentina S.R.L. por la **relación de larga data, permanente y fluida, con sus clientes Electrónica Megatone S.A. y Bazar Avenida S.A. a través del vendedor que los visita en algunas ocasiones**, como está acreditado en las actuaciones administrativas. Asimismo, en aquellas **operaciones que fueron realizadas por alguno de los medios consignados en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral**, la atribución de los ingresos que ellas generan, debe hacerse al lugar del domicilio del adquirente que, en definitiva, es el destino final de las mercaderías y el lugar de donde provienen los ingresos (conf. Resolución General N° 14/2017).

ATRIBUCION DE LOS SUELDOS DEL VENDEDOR

*Que tampoco puede prosperar la pretensión de Whirlpool Argentina S.R.L. respecto de la atribución de sueldos y cargas sociales del vendedor B. quien **presta servicios en las provincias de Santa Fe y Entre Ríos, ya que sólo visita a clientes de esas dos provincias** que representan el lugar donde efectivamente se soportan dichos gastos”.*

RCA 17/2020 Whirlpool Argentina SRL c/Provincia de Santa Fe del 14.10.2020

DESTINO FINAL DE LOS BIENES

SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR

“Que esta Comisión Arbitral observa que, conforme las exposiciones de las partes, las cuestiones controvertidas son: 1) el disímil criterio para la atribución de los ingresos provenientes de la comercialización de mercaderías que hace el contribuyente con sus clientes Electrónica Megatone S.A. y Bazar Avenida S.A.; y (..).

*Que respecto del primer punto, esta Comisión tiene dicho que 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 ni a la jurisdicción donde la operación fue concertada (como pretende la accionante) 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**, situación en este caso perfectamente conocida por Whirlpool Argentina S.R.L. por la relación de larga data, permanente y fluida, con sus clientes Electrónica Megatone S.A. y Bazar Avenida S.A. a través del vendedor que los visita que los visita en algunas ocasiones.*

*Que en aquellas operaciones que fueron realizadas por alguno de los medios consignados en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral, la atribución de los ingresos que ellas generan, debe hacerse al lugar del domicilio del adquirente que, en definitiva, es el **destino final de las mercaderías** y el lugar de donde provienen los ingresos”.*

RCP 15/2019 Nordenwagen SA c/Provincia de Buenos Aires del 12.09.2019
Cualquiera sea la forma de comercialización.

Destino final de los bienes, siempre que sea conocido al momento de concretarse la operación.

RCP 24/2019 Metalúrgica Industrial SA c/Provincia de Santa Fe del 14.11.2019

Sustento Territorial

Cualquiera sea la forma de comercialización.

Destino final de los bienes, siempre que sea conocido al momento de concretarse la operación.

RCA 20/2019 **Carraro Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires** del 12.06.2019

Cualquiera sea la forma de comercialización.

Destino final de los bienes, siempre que sea conocido al momento de concretarse la operación.

RCP 19/2018 **Vesuvius Vear SA c/Provincia de Chubut** del 07.06.2018

Cualquiera sea la forma de comercialización.

Destino final de los bienes, siempre que sea conocido al momento de concretarse la operación y exista sustento territorial.

RCP 17/2018 **Unión Cooperativas Agrícolas Algodoneras Limitada (UCAAL) c/Provincia de Formosa** del 07.06.2018

Cualquiera sea la forma de comercialización.

Destino final de los bienes, siempre que sea conocido al momento de concretarse la operación.

RCP 12/2018 **Mercedes Benz Argentina SA c/Provincia de Corrientes** del 07.06.2018

Cualquiera sea la forma de comercialización.

Destino final de los bienes, siempre que sea conocido al momento de concretarse la operación.

RCP 14/2017 **Scania Argentina SA c/Provincia de Corrientes** del 15.06.2017

Destino final de los bienes, siempre que sea conocido al momento de concretarse la operación.

RCP 13/2017 **Honda Motor de Argentina SA c/Provincia de Mendoza** del 15.06.2017

Domicilio del adquirente de los bienes.

RCP 9/2017 **Loma Negra SA c/Provincia de La Pampa** del 9.03.2017

Aunque las operaciones no tipifiquen en el último párrafo del art. 1 del C.M.

Destino final de los bienes.

RCP 1/2017 **Honda Motor de Argentina SA c/Provincia de Corrientes** del 9.03.2017

Destino final de los bienes.

=====

LUGAR DE PRESTACION DEL SERVICIO

RCP 02/2022 **Acme Analytical Laboratories (Argentina) SA c/Provincia de Santa Cruz** del 10.03.2022

ACTIVIDAD DE RECOLECCION DE MATERIAL DE MUESTREO Y ANALISIS PARA LA EXPLOTACION DE PROYECTOS MINEROS

EXTRACCION DEL MINERAL (EN SANTA CRUZ)

PROCESO DEL MINERAL: RECEPCION, SECADO, CHACADO, CUARTEO, PULVERIZADO, ENVASADO (EN MEDOZA) Y ENVIO PARA SU ANALISIS A LOS LABORATORIOS DE CANADA O CHILE

LOS SERVICIOS SON PRESTADOS EN LA PROVINCIA DE SANTA CRUZ EN LA PROVINCIA DE MENDOZA Y EN EL EXTERIOR

SE TRATA DE LA PRESTACION DE UN SERVICIO INTEGRAL

NO SE PUEDE CUANTIFICAR LA IMPORTANCIA DE LAS TAREAS REALIZADAS EN CADA JURISDICCION NI EL VALOR DE LAS MISMAS

POR LO TANTO ES RAZONABLE ASIGNAR EL 50% A LA PROVINCIA DE SANTA CRUZ Y EL 50% A LA PROVINCIA DE MENDOZA

LA COMISION ARBITRAL ENTENDIO QUE EL SERVICIO SE HABIA PRESTADO EN SANTA CRUZ

*“Que la **Comisión Arbitral**, en la resolución apelada, **sostuvo que la atribución de los ingresos derivados de la prestación de servicios prestados por Acme Analytical Laboratories (Argentina) SA corresponden a la provincia de Santa Cruz, ya que no se ha demostrado que las diferentes etapas del servicio prestado hayan sido realizadas en forma independiente**, por lo cual las mismas integran un único servicio, destinadas a la consecución de un único resultado, lo que imposibilita determinar la magnitud del servicio en las diversas jurisdicciones en que se desarrolla la actividad prestadora de los mismos.*

OPINION DE LA PROVINCIA DE MENDOZA

*Que contra esa decisión, **la provincia de Mendoza**, en su recurso de apelación, señala que el criterio general es que los ingresos provenientes de la prestación de servicios deben ser asignados a aquella jurisdicción donde han sido prestados e indica que **el proceso que Acme Analytical Laboratories (Argentina) SA desarrolla en la jurisdicción de Mendoza consta de distintas etapas: recepción, secado, chacado, cuarteo, pulverizado, envasado y envío al laboratorio de la compañía en Canadá o en Chile**. En consecuencia y conforme la documentación que obra en la pieza administrativa y lo manifestado por el contribuyente, **la actividad que realiza Acme Analytical Laboratories (Argentina) SA, es la de análisis de minerales**. A su vez, aclara que la jurisdicción comparte el concepto de que **las diferentes etapas integran un único servicio, el análisis de minerales**, que se efectúa en la provincia de Mendoza y afirma que bajo ningún aspecto puede aceptarse que para la atribución de ingresos en la prestación de servicios de análisis de minerales se debe atender al lugar donde se realiza la extracción, se entregan los resultados y se lleva a cabo la explotación del proyecto minero. Añade que en el presente caso el servicio de análisis se presta en la provincia de Mendoza y la provincia de Santa Cruz participa en los gastos necesarios para tomar la muestra y dice que resulta difícil interpretar que sólo por la extracción de una muestra, donde la*

actividad es el análisis de material, se asignen los ingresos a la jurisdicción de donde se extrae.

OPINION DE LA PROVINCIA DE SANTA CRUZ

Que en respuesta al traslado corrido del recurso de apelación interpuesto por la provincia de Mendoza, **la provincia de Santa Cruz** señala que la actividad de la empresa, durante los períodos que abarca la misma, incluía la **toma de muestras en la localización de los proyectos mineros de sus clientes, todos ellos ubicados en la provincia de Santa Cruz** y, necesariamente, involucraban la tarea de extracción que es realizada por la misma. Dice que el criterio de asignación de ingresos, según lo manifestado por el propio contribuyente, es el de asignarlo al domicilio del proyecto minero, criterio que asimismo fue adoptado por la ASIP, que generó modificaciones en los coeficientes de ingresos y por consiguiente en el coeficiente unificado. Destaca que la recolección de las muestras se realiza en los establecimientos de los clientes, ubicados en Santa Cruz, **se procesa en Mendoza y se envía al exterior para su análisis**. Resalta que el contribuyente en ningún momento de la fiscalización, así como tampoco en la apelación ante la Comisión Arbitral ni tampoco ahora la provincia de Mendoza han aportado pruebas que reviertan el concepto de que **se trata de un servicio único** o que permitan demostrar que las diferentes etapas del servicio prestado hayan sido realizadas en forma independiente. Agrega que **tratándose de un servicio que incluyó muchas etapas, iniciándose sin duda alguna con la extracción de la muestra en los yacimientos todos ubicados en la provincia de Santa Cruz**, lo que ha sido aceptado por el contribuyente y por la provincia de Mendoza, corresponde admitir un criterio propio, dada las características del caso. Cita al respecto, en apoyo de su posición la Resolución CA N°64/2014, ratificada por Resolución CP N° 25/2015- Expte. C.M. N° 1112/2013 Inlab SA c/ provincia del Chubut. Añade que teniendo en cuenta los antecedentes de los organismos del Convenio Multilateral, así como los hechos y pruebas que obran en el expediente, corresponde se mantenga y prevalezca la atribución de ingresos a la jurisdicción de Santa Cruz que es el lugar donde se realiza la extracción y toma de la muestra, se entregan los resultados y, en definitiva, se lleva a cabo la explotación del proyecto minero. No cabe duda – dice– que el trabajo en el yacimiento es considerado como una tarea sustancial a fin de obtener el resultado final del servicio que se presta: en efecto, la atribución de los ingresos derivados de su prestación de servicios corresponde a la provincia de Santa Cruz ya que, en las presentes actuaciones, **no se ha demostrado que las diferentes etapas del servicio prestado hayan sido realizadas en forma independiente, lo que imposibilita determinar la magnitud del servicio en las diversas jurisdicciones en que se desarrolla la actividad** prestadora de los mismos

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

Que esta Comisión Plenaria observa que la controversia está centrada en determinar la correcta asignación de los ingresos obtenidos por Acme Analytical Laboratories (Argentina) SA por su **actividad de recolección de material de muestreo y análisis para la explotación de proyectos mineros**.

Que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen establecido que **los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas.**

Que conforme los antecedentes obrantes en autos, **los servicios brindados por la firma contribuyente fueron efectivamente prestados en la provincia de Santa Cruz, en la provincia de Mendoza y en el exterior; se trata de un servicio integral, es decir, recolección de muestras y análisis de las mismas fuera de la jurisdicción del cliente, realizándose la facturación en forma conjunta, sin discriminar el monto de cada una, lo que no hace posible cuantificar la importancia de cada una de las tareas realizadas o el valor de las mismas.**

Que ante esa imposibilidad de efectuar la atribución de los ingresos conforme al lugar donde efectivamente los servicios han sido prestados y, frente a la necesidad de definir la situación fiscal del contribuyente es que **las jurisdicciones han entendido que para dicha atribución se puede utilizar un método presuntivo, procedente cuando existe imposibilidad de efectuar la asignación de manera cierta. En el presente caso se ha considerado como válido y razonable asignar el 50% de los ingresos a cada jurisdicción: las provincias de Mendoza y Santa Cruz**".

RCP 24/2020 Travel Rock SA c/Provincia de Rio Negro del 17.09.2020

LA COMISION ARBITRAL ENTENDIO QUE LOS SERVICIOS SE PRESTABAN EN EL DOMICILIO DE LOS COLEGIOS

LA COMISION PLENARIA CONCLUYE QUE LOS SERVICIOS SE PRESTAN EN BARILOCHE

*“Que la Comisión Arbitral en la resolución apelada señaló, por un lado, que **la actividad ejercida por la firma no es la de intermediación, sino que, por el contrario, Travel Rock S.A. realiza las prestaciones de servicios por cuenta propia, contratando los mismos con carácter previo a su comercialización, para luego ofrecerlos por un precio global a los estudiantes, haciéndose responsable por la calidad de todas las prestaciones incluidas. Por otro lado, respecto de los ingresos provenientes de la actividad ejercida por Travel Rock S.A., la Comisión Arbitral señaló que los mismos deben ser atribuidos a cada una de las jurisdicciones en las que la firma presta sus servicios, entendiéndose por tal el domicilio de los establecimientos educativos a los que pertenecen los contingentes que contratan los servicios.***

OPINION DE LA PROVINCIA DE RIO NEGRO

LOS SERVICIOS SE PRESTAN EN LA CIUDAD DE SAN CARLOS DE BARILOCHE

Que la provincia de Río Negro señala, en su recurso, que en el caso, al no tratarse de una actividad de intermediación, es de aplicación el régimen general del Convenio Multilateral, y al tratarse de una actividad de prestación de servicios (aspecto no controvertido ya que tanto la contribuyente como la jurisdicción acuerdan en eso), se debe atribuir el 50% de los ingresos al lugar de prestación efectiva de los servicios, que es la ciudad de San Carlos de Bariloche, conforme lo dispone el art. 2º, inciso b) del Convenio Multilateral, y el otro 50% de los ingresos en función de los gastos incurridos en cada jurisdicción donde la firma desarrolla su actividad, como lo vienen resolviendo desde hace años los organismos de aplicación del Convenio Multilateral y lo dispone la normativa específica, que, para el caso, es la Resolución General N° 14/2017 de la C.A. En este orden, sostiene que es equivocado lo resuelto por la Comisión Arbitral en el sentido de afirmar que **Travel Rock S.A. presta sus servicios en el domicilio de los establecimientos educativos a donde pertenecen los contingentes que contratan los servicios, esto es, ni más sin menos, que atribuir los ingresos al lugar de concertación de las operaciones y, en definitiva, el lugar donde se firman los contratos, más allá que se pretenda justificar lo decidido argumentando que “allí comienza la prestación del servicio”, sin considerar que el contribuyente para concretar la prestación del servicio debe necesariamente trasladarse a la jurisdicción donde se desarrollarán los eventos y/o actividades comprometidas, así como en el caso puntual, trasladar a los contingentes y ejecutar todas las tareas que resultan necesarias para generar los servicios que brinda a sus clientes y por los cuales éstos lo contrataron.**

Que, destaca que al no existir norma alguna que disponga que el o los servicio/s deba/n prestarse en su totalidad y exclusivamente en una sola jurisdicción para poder acceder a la atribución del 50% de los ingresos, debe priorizarse que **la actividad principal de la empresa no podría ser ejercida sin que las prestaciones de servicios tengan lugar, y esto ocurre en la jurisdicción de Río Negro**, y como han concluido reiteradamente los organismos de aplicación del Convenio, procede su asignación al lugar donde se realiza la electiva prestación de los mismos, considerando que allí se desarrolla la actividad principal del contribuyente y se generan los mismos.

Que cita antecedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que avalarían su posición.

OPINION DE TRAVEL ROCK SA

LA ACTIVIDAD DESARROLLADA ES DE INTERMEDIACION

Que, por su parte, **Travel Rock S.A.**, en su recurso, solicita que la Comisión Plenaria revoque la resolución dictada por la Comisión Arbitral, en tanto la misma no reconoce que la firma debe liquidar el impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Río Negro de acuerdo al tratamiento tributario que el Código Fiscal de esa jurisdicción reconoce a las **operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes, concesionarios oficiales de automotores y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga.** Afirma que desarrolla una actividad fuertemente regulada por el Estado Nacional, lo que involucra la

incidencia directa de la **Ley Nacional de Turismo N° 18.829** y su decreto reglamentario N° 2182/72 (y modificatorias), y la **Ley Nacional de Turismo Estudiantil N° 25.599** y sus reglamentaciones. En razón de ello, destaca que **mal podría darse cumplimiento a dicha reglamentación si se exigiera que, para ser considerado “intermediario” -status expresamente reconocido por las normas nacionales que regulan la actividad-, la contratación de las prestaciones no se realice con carácter previo a su comercialización, para luego ofrecerlos por un precio global a los estudiantes y asumiendo la responsabilidad por la calidad de las mismas.** Si esto fuera así, sostiene que **Travel Rock S.A.** no podría dar cumplimiento a las exigencias contractuales previstas en el artículo 7, inciso c), de la ley 25.995, que obliga a que la contratación de estos servicios se realice con anterioridad a la contratación por parte de cada contingente de su viaje de egresados, máxime cuando la propia norma prohíbe la incorporación de la leyenda “y/o similares o equivalentes”. Entonces, dice que si **Travel Rock S.A.** contrae la obligación de prestar diferentes servicios que están coordinados en relación a un viaje, que constituye la causa del contrato, el elemento decisivo que caracteriza al vínculo es que no se trata de una contratación segmentada de servicios para hacer un viaje, sino a la inversa, **los estudiantes turistas, contratan un viaje y, como consecuencia de ello Travel Rock S.A. intermedia en la prestación de esos servicios.** Esta situación se ve también reflejada -agrega- en el pago de la cuota cero correspondiente al Fondo de turismo estudiantil, cobrada por la agencia y depositada en el Fideicomiso a nombre de cada estudiante turista, es decir, no es un pago global sino individual, por cuenta y orden de cada estudiante.

Que reitera el ofrecimiento de prueba informativa y pericial contable y mantiene reserva del caso federal.

EL DOMICILIO FISCAL, SOCIETARIO Y COMERCIAL ESTA EN CABA
LAS OFICINAS ADMINISTRATIVAS Y COMERCIALES ENTAN EN CABA
EN BARILOCHE SOLO TIENE UNA OFICINA PARA COORDINAR ASPECTOS
OPERATIVOS DEL VIAJE

Que, a su vez, en respuesta al traslado corrido del recurso de apelación interpuesto por la provincia de Río Negro, **Travel Rock S.A.** señala que **tiene su domicilio fiscal, societario y comercial en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**, jurisdicción en la que posee sus **oficinas administrativas y comerciales** desde las cuales ejerce su administración y gestiona las relaciones comerciales con sus clientes y proveedores. **No tiene oficina ni local comercial alguno en la provincia de Río Negro, sino que sólo hay una oficina para coordinar aspectos operativos de las prestaciones que sus proveedores llevan a cabo en la ciudad de San Carlos de Bariloche “Sucursal Operativa”.** Dice que comercializa sus servicios en todo el país a través de vendedores y representantes que concurren principalmente a los establecimientos educativos a ofrecer sus servicios de viajes de estudiantiles a los alumnos, los que involucran una prestación integral y no segmentada, según el tipo de servicio involucrado. A su vez, indica que **no es Travel Rock S.A. el sujeto que presta -por cuenta propia- los servicios a los estudiantes sino que los servicios son contratados a terceros proveedores**, muchos de ellos ubicados en la ciudad de San Carlos de Bariloche y otros, como aquellos que prestan el

servicios transporte -terrestre o aéreo-, que no tienen domicilio ni sustento territorial alguno en la provincia de Río Negro. De ello surge que los ingresos provinieron de cada una de las jurisdicciones donde se concertaron las reservas y se formalizaron los contratos con una prestación integral e inescindible, que corresponden en general al domicilio de los establecimientos educativos de los estudiantes. En todo caso -agrega-, serían los proveedores contratados por **Travel Rock S.A.** en la provincia de Río Negro para prestar diferentes servicios, entre ellos los de hotelería, de excursiones, gastronómicos, etc., los que eventualmente pudieron generar los ingresos atribuibles a esa jurisdicción provincial.

CASO PARTICULAR DE LOS SERVICIOS DE TRANSPORTE

Que, en subsidio, señala que si se hiciera lugar al recurso de apelación articulado por la provincia de Río Negro, en el sentido de que **Travel Rock S.A.** no realiza una actividad de intermediación, así como tampoco comercializa un paquete turístico integral y, por consiguiente, los ingresos deben asignarse a la jurisdicción provincial en la que se prestan cada uno de los servicios contratados, tal conclusión podría ser válida sólo para el supuesto de los ingresos que se derivan de aquellos servicios prestados efectivamente en la provincia de Río Negro (v. gr.: excursiones en dicha provincia, alojamiento o alimentación) y no así para los ingresos derivados del transporte de los contingentes -sea por vía terrestre o por vía aérea- dado que con relación a los mismos, rige lo dispuesto en **el artículo 9° del Convenio Multilateral**. Como consecuencia de ello, dice que estos ingresos **deben ser asignados a la jurisdicción en la que tienen origen tales viajes**.

CONTESTACION DEL TRASLADO POR PARTE DE LA PROVINCIA DE RIO NEGRO

Que, por otro lado, la provincia de Río Negro, en respuesta al traslado corrido del recurso de apelación interpuesto por **Travel Rock S.A.**, señala que en virtud de lo establecido por el inciso c) del artículo 1° de la ley 18829, así como **Travel Rock S.A.** puede realizar actividades de intermediación, también puede realizar actividades como organizador de viajes, por lo que, entonces, la norma no restringe su actividad a la intermediación, sino que puede realizar tanto actividades en las cuales actúe como intermediario, como otras en las cuales realiza las prestaciones de servicios turísticos por cuenta propia, de lo que surge que justamente se está ante una cuestión de hecho y prueba, para poder dilucidar en cada caso, cuál es la operatoria real del contribuyente. Agrega que la ley citada es una norma general, y a posteriori, para el turismo estudiantil se crearon normas específicas que establecieron la forma de operar respecto a los viajes de egresados, y dicha norma (ley 25.599 junto a su reglamentación), definen claramente que cuando la agencia asume el carácter de organizador, es el responsable por la prestación de todos los servicios incluidos en el contrato de prestación de servicios turísticos firmado entre las partes.

Que, asimismo, señala que lo fundamental para definir si se está ante una actividad de intermediación o una actividad realizada por cuenta propia, es que debe encontrarse debidamente especificado, que el tercero sea el responsable

directo, algo que no se cumple en el presente caso, ya que de los contratos firmados entre las partes surge que el responsable es el organizador, es decir **Travel Rock S.A.**, que realiza la actividad por cuenta propia asumiendo los riesgos de cualquier incumplimiento que se produzca.

Que, finalmente se opone a la prueba ofrecida por **Travel Rock S.A.** ya que la misma se evidenciaría como innecesaria en relación al tema de fondo.

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

Que esta Comisión Plenaria observa que, por un lado, la provincia de Río Negro se agravia de lo resuelto por la Comisión Arbitral en cuanto a la atribución de ingresos provenientes de la actividad ejercida por **Travel Rock S.A.**, mientras que, por otro lado, la firma lo hace con relación a que su actividad es de intermediación y no por cuenta propia.

LA ACTIVIDAD NO ES DE INTERMEDIACION SE TRATA DE LA PRESTACION DE SERVICIOS POR CUENTA PROPIA

Que **la pretensión de Travel Rock S.A. no puede prosperar**. En efecto, las constancias aportadas en autos (contrato de prestación de servicios turísticos, contrato de hotelería, más sus propios dichos) demuestran con claridad que **su actividad no es la de intermediación sino que realiza las prestaciones de servicios por cuenta propia, contratando los mismos con carácter previo a su comercialización, para luego ofrecerlos por un precio global a los estudiantes, haciéndose responsable por la calidad de todas las prestaciones incluidas**. Es más, si su actividad fuera desarrollada por cuenta y orden de los estudiantes tendría que tener mandato expreso de estos para ese cometido, y para que pueda detentar la figura de la intermediación entre partes debería haber observado todos los requerimientos que exige el Código Civil y Comercial de la Nación en sus artículos 1319 y siguientes, situación que tampoco está demostrada en las presentes actuaciones.

LOS SERVICIOS SE PRESTAN EN LA CIUDAD DE BARILOCHE

Que, por otro lado, **corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la provincia de Río Negro**. Ciertamente, los ingresos provenientes de la actividad ejercida por **Travel Rock S.A.** deben ser atribuidos a la jurisdicción en la que la accionante presta sus servicios. Así lo establece el **inciso b) del artículo 1° de la Resolución General N.° 14/2017**: Prestación de servicios: Salvo que tengan un tratamiento específico en el Convenio Multilateral o por normas generales interpretativas, los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas", En el caso, **el lugar de prestación efectiva de los mismos no es otro que la ciudad de San Carlos de Bariloche, objeto del contrato, destino del viaje y lugar donde se desarrollan las actividades**. Consecuentemente, corresponde, en este punto, revocar la resolución apelada.

Que, por todo lo expuesto, **tampoco puede prosperar lo planteado en subsidio por Travel Rock S.A. respecto a la atribución de los ingresos derivados del transporte de los contingentes.** Como quedó dicho, este servicio está incluido en el “paquete turístico contratado”, que conforma parte de un todo y no de una prestación específica.

(..)

ARTÍCULO 1°.- Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la provincia de Río Negro contra la Resolución C.A. N.° 36/2019, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2°.- No hace lugar al recurso de apelación interpuesto por Travel Rock S.A. contra la Resolución C.A. N.° 36/2019, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”.

Oportunamente sostuvo la Comisión Arbitral en la RCA 36/2019 **Travel Rock SA c/Provincia de Rio Negro** del 11.09.2019

OPINION DE TRAVEL ROCK

LA ACTIVIDAD ES DE INTERMEDIACION

“Que la firma accionante señala que tiene por objeto social, conforme su estatuto constitutivo, **la intermediación en la reserva o locación de servicios en cualquier medio de transporte en el país o en el extranjero; la intermediación en la contratación de servicios hoteleros en el país o en el extranjero; la organización de viajes de carácter individual o colectivo, excursiones, cruceros o similares, con o sin inclusión de todos los servicios propios de los denominados viajes “a forfait”, en el país o en el extranjero; la recepción o asistencia de turistas durante sus viajes y su permanencia en el país, la prestación a los mismos de los servicios de guías turísticos y el despacho de sus equipajes; la representación de otras agencias, tanto nacionales como extranjeras, a fin de prestar en su nombre cualesquiera de estos servicios; la realización de actividades similares o conexas a las mencionadas con anterioridad en beneficio del turismo; y desde su conformación, su actividad principal ha sido la prestación de servicios turísticos a estudiantes, en los términos, alcances y condiciones previstos en la ley nacional 25.599.**

Que señala que ha declarado e ingresado el impuesto sobre los ingresos brutos en el marco del régimen general del Convenio Multilateral, ponderando que **realiza una actividad de intermediación** y, por lo tanto, **la base imponible se conforma con la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que correspondan transferir en el mismo a sus comitentes.** Alega que los ingresos derivados de esta actividad de intermediación provienen de cada una de las jurisdicciones en las que **Travel Rock S.A.** realiza la misma, tomando como referencia el domicilio de los establecimientos educativos a los que pertenecen los contingentes que contratan los servicios. Dice que **comercializa sus servicios en todo el país a través de vendedores y**

representantes que concurren principalmente a los establecimientos educativos a ofrecer sus servicios de viajes estudiantiles a los alumnos y afirma que *Travel Rock* S.A. no es el sujeto que presta por cuenta propia los servicios a los estudiantes, sino que los servicios son contratados a terceros proveedores, muchos de ellos ubicados en la ciudad de San Carlos de Bariloche pero que no siempre son los más significativos en términos de montos. Así, uno de los proveedores más importantes es el del servicio de transporte -terrestre o aéreo- que no tiene domicilio ni territorialidad alguna en la provincia de Río Negro. Agrega que la retribución de *Travel Rock* S.A. proviene de las comisiones que percibe por la actividad de intermediación que realiza y no de la venta total del producto o servicio vendido; fueron, entonces, -dice- los proveedores contratados por *Travel Rock* S.A. en la provincia de Río Negro para prestar diferentes servicios, entre ellos los de hotelería, de excursiones, gastronómicos, etc., y no *Travel Rock* S.A., los que eventualmente pudieron generar los ingresos atribuibles a esa jurisdicción provincial, en el marco de la actividad por la que se realiza el ajuste que motiva este caso concreto.

CASO PARTICULAR DE LOS SERVICIOS DE TRANSPORTE

*Que, en subsidio, plantea que aún de confirmarse el criterio del fisco de Río Negro en lo relativo a que *Travel Rock* S.A. no realiza una actividad de intermediación, y por consiguiente, los ingresos deben asignarse a la jurisdicción provincial en la que se prestan los servicios contratados, tal conclusión podría ser válida sólo para el supuesto de los ingresos que se derivan de aquellos prestados en la provincia de Río Negro (v. gr. excursiones en dicha provincia, alojamiento o alimentación), no así para los ingresos derivados del transporte de los contingentes -sea por vía terrestre o por vía aérea- dado que con relación a los mismos, rige lo dispuesto en el **artículo 9° del Convenio Multilateral**. Como consecuencia de ello, concluye que estos ingresos **deben ser asignados a la jurisdicción en la que tienen origen los viajes**. Cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que confirmarían lo expuesto.*

Que ofrece prueba documental, informativa, pericial contable y testimonial. Solicita aplicación del Protocolo Adicional y hace reserva del caso federal.

OPINION DE LA PROVINCIA DE RIO NEGRO

LOS INGRESOS DEBEN ATRIBUIRSE AL LUGAR DE LA PRESTACION DE LOS SERVICIOS Y NO AL DOMICILIO DEL COMPRADOR DE LOS SERVICIOS NI AL DOMICILIO DE CONCERTACION DE LOS SERVICIOS

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Río Negro, en primer término, informa que el contribuyente ya fue inspeccionado con anterioridad por periodos anteriores, oportunidad en la cual también se ajustó la atribución de ingresos, atento a que siendo una prestación de servicios, la jurisprudencia de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral indica que los mismos deben atribuirse al lugar donde dichos servicios sean prestados, con independencia del lugar de concertación o el domicilio del adquirente de los mismos. *Travel Rock* S.A pretendía - dice- que dichos ingresos sean atribuidos al domicilio del comprador de los mismos, asiento

*territorial de la operación y del ingreso, interpretación incorrecta, ya que **no se está ante la venta de un bien sino ante una prestación de servicios**. Dichas actuaciones culminaron con el allanamiento del contribuyente a la pretensión fiscal y el acogimiento a un plan de facilidades de pago por el monto de la deuda.*

DIFERENCIACION ENTRE INTERMEDIACION Y OPERACIONES REALIZADAS POR CUENTA PROPIA

*Que a los efectos del encuadre de la actividad ejercida por **Travel Rock S.A.**, señala que la cuestión temporal es crucial para definir si se está ante una actividad de intermediación o una actividad realizada por cuenta propia, ya que la doctrina entiende que si los diferentes servicios sólo son contratados cuando previamente han sido solicitados por los turistas, se está ante una actividad de intermediación; distinta es la solución si la agencia de viajes adquiriera pasajes, contratara determinadas plazas en un hotel, etc. y los coordinara en un tour, para luego ofrecerlos, en conjunto, a los potenciales clientes. En este supuesto sí actuaría por cuenta propia, y en nada se diferenciaría del comerciante común que compra y vende mercaderías, asumiendo el riesgo comercial. Alega que el contrato de hotelería obrante en las actuaciones, demuestra que la accionante pacta con anticipación la cantidad de plazas a utilizar, se garantiza la exclusividad del uso de la totalidad de las plazas y se compromete a abonar por la totalidad de las plazas acordadas, independientemente de la ocupación efectiva de las mismas (cláusula décima del contrato), lo que no se condice con la actividad de intermediación, ya que asume el riesgo al hacerse cargo del pago de la totalidad de las plazas pactadas, independientemente que se ocupen todas, y realiza el convenio antes del inicio de la temporada. Añade que **Travel Rock S.A.**, en su carácter de organizador del viaje, realiza la contratación de los servicios previamente, establece uno o más “paquetes turísticos” que luego comercializa en todo el país a través de sus vendedores y representantes, que concurren a los establecimientos educativos a ofrecer sus servicios de viajes estudiantiles a los alumnos, por lo que no corresponde encuadrar su actividad como intermediación. Agrega que si bien la intermediación puede incluir la coordinación de algunos servicios, el monitoreo y control las 24 horas del día de todos los aspectos del viaje, no se condice con la mera intermediación y que más de 100 personas se ocupen del cuidado y atención de los estudiantes durante todo el viaje, parece exceder largamente la actividad de intermediación alegada por la accionante.*

PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA LOS SERVICIOS SE PRESTAN EN BARILOCHE

*Que comparte con **Travel Rock S.A.** que corresponde la aplicación del principio de la realidad económica (receptado en el artículo 27 del C.M.) pero entiende que precisamente su aplicación es la que permite concluir, de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realizan, que la actividad de la contribuyente se realiza en nombre y por cuenta propia, y es la prestación de servicios turísticos, para lo cual no es indispensable que la contribuyente sea titular de los medios, pues la prestación se puede realizar por sí o por terceras personas, esto es, contratar con terceros la prestación de los servicios que luego comercializa entre los contingentes de estudiantes de todo el país. Por lo tanto, **definido que***

la accionante brinda los servicios, dice que los ingresos percibidos deben atribuirse al lugar de prestación efectiva de los mismos, que no es otro que la ciudad de San Carlos de Bariloche, objeto del contrato, destino del viaje y lugar donde se desarrollan todas las actividades. Aduce que **Travel Rock S.A.**, erróneamente, atribuye sus ingresos (en menor proporción, ya que reduce la base imponible, al tomar sólo lo que considera que es “su comisión”, en lugar de tomar el total) al lugar donde se encuentran los domicilios de los establecimientos educacionales, por entender que prestan el servicio a sus “clientes”, por medio de vendedores y representantes; en síntesis, dice que los atribuye al lugar de concertación, criterio erróneo, ya que los sueldos, comisiones pagadas y demás gastos realizados en esas jurisdicciones deben ser considerados para la confección del coeficiente de gastos, pero los ingresos totales deben atribuirse al lugar de prestación efectiva de los servicios, la ciudad de San Carlos de Bariloche, sean éstos prestados por sí o por terceras personas.

EL TRANSPORTE ESTA INCLUIDO DENTRO DE LA PRESTACION DE SERVICIOS

Que en referencia al planteo en subsidio de **Travel Rock S.A.**, señala, en primer lugar, que considerando que **Travel Rock S.A. ofrece un paquete turístico global dentro del cual está incluido el transporte**, no corresponde discriminar el monto de los mismos, ya que **Travel Rock S.A. no es una empresa de transporte, sino una agencia de turismo que ofrece un paquete turístico integrado por diversas prestaciones**, no siendo pertinente que se desagreguen parte de sus ingresos para aplicarles un régimen especial, sino aplicar el régimen general del art. 2° sobre el total de sus ingresos. Agrega que para aplicar alguno de los regímenes especiales debe cumplirse la totalidad de los requisitos previstos en la norma, y en el caso del transporte la norma se refiere a las “empresas de transporte”, y **Travel Rock S.A. no es una empresa de transporte, sino una agencia de turismo, que ofrece un “paquete turístico” global, que incluye varios servicios, entre ellos el transporte y, en consecuencia, no corresponde desglosar de sus ingresos totales los correspondientes a lo pagado a las empresas que efectivamente hacen los traslados.**

Que con relación a la aplicación del Protocolo Adicional, solicitada por el contribuyente, deja constancia que el contribuyente no ha cumplido con los requisitos establecidos por la R.G. 3/2007, en particular, ha incumplido con lo establecido en el artículo 2° de la citada resolución, ya que no ha aportado en su presentación prueba documental que demuestre la inducción a error por parte de los fiscos involucrados.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia se refiere al disímil criterio respecto del encuadre de la actividad ejercida por la firma y la cuestión conexas de la atribución de ingresos provenientes del ejercicio de esa actividad.

LA ACTIVIDAD NO ES DE INTERMEDIACION
SE TRATA DE LA PRESTACION DE SERVICIOS POR CUENTA PROPIA

Que **Travel Rock** S.A. reconoce que la contratación de los servicios que ofrece en el paquete turístico es a su nombre, aunque sostiene que lo hace por cuenta y orden de terceros, circunstancia que no ha sido acreditada. Por el contrario, las constancias aportadas en autos: **contrato de prestación de servicios turísticos, contrato de hotelería, más los propios dichos de la accionante en su página web, demuestran con claridad que la actividad ejercida por la firma no es la de intermediación sino que realiza las prestaciones de servicios por cuenta propia, contratando los mismos con carácter previo a su comercialización, para luego ofrecerlos por un precio global a los estudiantes, haciéndose responsable por la calidad de todas las prestaciones incluidas.** Es decir, **Travel Rock** S.A. contrae la obligación de prestar diferentes servicios que están coordinados en relación a un viaje, que constituye la causa del contrato; el elemento decisivo que caracteriza al vínculo es que no se trata de una contratación segmentada de servicios para hacer un viaje, sino a la inversa, los estudiantes turistas, contratan un viaje y, como consecuencia de ello, el obligado, **Travel Rock** S.A., subcontrata o presta los servicios.

EL LUGAR DE LA PRESTACION DEL SERVICIO ES EL DOMICILIO DE LOS COLEGIOS

Que los ingresos provenientes de la actividad ejercida por **Travel Rock** S.A. deben ser atribuidos a cada una de las jurisdicciones en las que la accionante presta sus servicios, entendiéndose por tal, el domicilio de los establecimientos educativos a los que pertenecen los contingentes que contratan los servicios.

NO REALIZA ACTIVIDAD DE TRANSPORTE

Que, por lo expuesto, va de suyo que el planteo en subsidio hecho por **Travel Rock** S.A. respecto a **la atribución de los ingresos derivados del transporte de los contingentes, no puede ser receptado. Dicho servicio está incluido en el “paquete turístico contratado” y por ello no se trata de una contratación fragmentada ya que la empresa percibe un “precio global”, sin que se pueda percibir cuanto es lo que corresponde al traslado de los turistas, etc., dado que -como queda dicho- conforma parte de un todo y no de una prestación específica.**

(..)

ARTÍCULO 1º.- Hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por **Travel Rock S.A. contra la Resolución N° 064/2018 dictada por la Gerencia de Asuntos Legales de la Agencia de Recaudación Tributaria de la Provincia de Río Negro, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”.**

RCA 22/2020 **Derudder Hermanos SRL c/Provincia de Rio Negro** del 11.11.2020

SE TRATA IGUAL QUE EN TRAVEL ROCK SA DE SERVICIOS DE VIAJES ESTUDIANTILES

LA COMISION ARBITRAL CAMBIA DE CRITERIO RESPECTO DE LUGAR DE LA PRESTACION DEL SERVICIO

LA COMISION ARBITRAL CONCLUYE QUE LOS SERVICIOS SE PRESTAN EN BARILOCHE

“Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia se refiere al disímil criterio respecto del encuadre de la actividad ejercida por la accionante y la cuestión conexas de la atribución de ingresos provenientes del ejercicio de esa actividad.

NO ES ACTIVIDAD DE INTERMEDIACION
LOS SERVICIOS SE PRESTAN POR CUENTA PROPIA

*Que la pretensión de **Derudder Hermanos S.R.L.** no puede prosperar. En efecto, las constancias aportadas demuestran con claridad que **su actividad no es la de intermediación sino que realiza las prestaciones de servicios por cuenta propia**, contratando los mismos con carácter previo a su comercialización, para luego ofrecerlos por un precio global a los estudiantes, haciéndose responsable por la calidad de todas las prestaciones incluidas. Es más, si su actividad fuera desarrollada por cuenta y orden de los estudiantes tendría que tener mandato expreso de estos para ese cometido, y para que pueda detentar la figura de la intermediación entre partes debería haber observado todos los requerimientos que exige el Código Civil y Comercial de la Nación en sus artículos 1319 y siguientes, situación que tampoco está demostrada en las presentes actuaciones.*

EL SERVICIO SE PRESTA EN BARILOCHE

*Que, por otro lado, los ingresos provenientes de la actividad ejercida por **Derudder Hermanos S.R.L.** deben ser atribuidos a la jurisdicción en la que la accionante presta sus servicios. Así lo establece el **inciso b) del artículo 1º de la Resolución General N.º 14/2017**: Prestación de servicios: Salvo que tengan un tratamiento específico en el Convenio Multilateral o por normas generales interpretativas, los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, **se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas**”. En el caso, **el lugar de prestación efectiva de los mismos no es otro que la ciudad de San Carlos de Bariloche, objeto del contrato, destino del viaje y lugar donde se desarrollan las actividades.***

*Que, por todo lo expuesto, tampoco puede prosperar lo planteado por **Derudder Hermanos S.R.L.** respecto a la atribución de los ingresos derivados del transporte de los contingentes. Como quedó dicho, este servicio está incluido en el “paquete turístico contratado”, que conforma parte de un todo y no de una prestación específica”.*

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

SERVICIOS DE PUBLICIDAD

EL SERVICIO SE PRESTA DONDE ESTA RADICADO EL USUARIO QUE ACCEDE A LA PUBLICIDAD

ES RAZONABLE UTILIZAR LAS METRICAS DE GOOGLE ANALYTICS SUMINISTRADAS POR MERCADO LIBRE

*“Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a revocar la resolución de la Comisión Arbitral al no logran los apelantes conmover lo decidido en aquella instancia, En efecto, en primer lugar, cabe destacar, con respecto a la procedencia de la aplicación de las disposiciones de las resoluciones generales a que se refieren los apelantes, que MercadoLibre SRL **presta un “servicio de publicidad”** y de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1º, inc. b), de la Resolución General N° 14/2017, los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, **se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas**; plasmando dicha norma el criterio imperante desde hace mucho tiempo en los organismos de aplicación del Convenio Multilateral y explicitado en numerosos casos concretos. Que **el servicio realizado por MercadoLibre SRL, en este caso, se produce en la jurisdicción en donde está radicado el usuario que accede a la publicidad**, y es allí donde se deben atribuir los ingresos derivados de esas operaciones. Ello así, puesto que **los ingresos obtenidos por la firma están relacionados con los servicios de publicidad que se insertan en su Web**, la cual tiene alcance nacional y/o internacional, con el objeto de que el servicio que les presta a sus clientes tenga o surta efectos en todo el ámbito en que pudieran estar los posibles adquirentes de los productos publicitados. Es decir, aquellos sujetos que contratan los servicios que, en este caso, presta MercadoLibre SRL, lo hacen con el objetivo de que el alcance o cobertura de la publicidad tenga un espectro mucho más amplio que el mero “domicilio de los anunciantes” y recién **cuando el interesado accede, desde una determinada jurisdicción, a la Web de MercadoLibre SRL para ver dicha publicidad, es que surten los efectos del servicio contratado.***

*Que, asimismo, ante la falta de certeza para efectuar la atribución de ingresos conforme al criterio antes expuesto, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho en distintos precedentes que la misma **debe efectuarse conforme a un parámetro que responda lo más equitativamente posible a la realidad de los hechos** y, en este sentido, no puede reprocharse la metodología empleada por la provincia de Santa Fe al utilizar la información – **métricas de Google Analytics– suministrada por MercadoLibre SRL** para la atribución interjurisdiccional de los ingresos por el servicio de publicidad prestado por esta”.*

RCA 12/2020 Mercado Libre SRL c/Provincia de Santa Fe del 12.08.2020

SE TRATA DE SERVICIOS DE PUBLICIDAD EN LA PAGINA WEB DE MERCADO LIBRE

EL SERVICIO SE PRESTA EN LA JURISDICCION EN LA CUAL EL INTERESADO ACCEDE A LA PUBLICIDAD INGRESANDO A LA PAGINA DE MERCADO LIBRE

METODO RAZONABLE DE DISTRIBUCION DEL INGRESO POR PUBLICIDAD. METRICAS DE GOOGLE ANALYTCS

OPINION DE MERCADO LIBRE

EL SERVICIO SE PRESTA EN EL DOMICILIO DE LOS ANUNCIANTES (LOS SUJETOS QUE CONTRATAN EL SERVICIO DE PUBLICIDAD)

*“Que la accionante en su presentación señala que el criterio fiscal carece de sustento normativo, dado que no puede sostenerse que los servicios de publicidad sean efectivamente prestados en el domicilio de los sujetos que visualizan los anuncios. Por el contrario, dice que dichos **servicios son prestados efectivamente en el domicilio de los anunciantes** (no podría ser de otro modo, en tanto y conforme lo acreditará ante el fisco provincial **resulta imposible vincular las visualizaciones de anuncios que se listan en las métricas de Google Analytics a las jurisdicciones**). **La única certeza que tiene MercadoLibre SRL es el domicilio de quien contrata el servicio de publicidad** y, en función de ello, solo puede considerarse como lugar de efectiva prestación de ese servicio, los domicilios de sus adquirentes. Sostiene que al no tener Mercado Libre SRL relación con los potenciales adquirentes de los clientes que contratan el servicio de publicidad, no puede válidamente sostenerse que su radicación determine el lugar de prestación de tal servicio. **La publicidad es contratada por los clientes a Mercado Libre SRL y el servicio es prestado a estos sujetos en su jurisdicción de radicación**. El hecho de que la publicidad pueda ser vista por sujetos en otras jurisdicciones influirá al momento que los contratantes asignen ingresos por eventuales ventas a estos sujetos.*

*Que sostiene que, en el caso (avisos destinados a la compra y venta de autos, motos y otros vehículos, propiedades e inmuebles, y para la oferta y contratación de servicios personales), el ingreso en cabeza de Mercado Libre SRL corresponde a la prestación de un servicio de publicidad a un anunciante, tratándose de una contratación concertada a través de medios electrónicos, por lo que resulta de aplicación la **Resolución General C.A. N° 83/2002** y la **Resolución General N° 14/2017**. Enfatiza que de dicho esquema normativo se advierte que, **el registro de visitas a un sitio web, no es considerado como un parámetro para la asignación de ingresos**; consiguientemente la pretensión de la API de realizar un ajuste en función de registros de visitas a un sitio web es improcedente. Más aun, dice que con la entrada en vigencia de la Resolución General (C.A.) N° 14/2017, podría incluso considerarse que los servicios de publicidad son efectivamente prestados en el lugar donde se*

encuentran los servidores del sitio web de MercadoLibre SRL, fuera del país. Bajo esta interpretación tales ingresos quedarían fuera del objeto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, como es el caso de otras prestaciones de servicios realizadas desde el exterior (Netflix, Spotify, etc.).

Que, por otra parte, señala que las métricas aportadas en la fiscalización se refieren al sitio www.mercadolibre.com.ar en su conjunto, las que incluyen varias de las actividades desarrolladas por la firma, no sólo la de publicidad. Se trata de estadísticas que indican los ratios de comercio electrónico, es decir, usuarios que se registran, que navegan el sitio en una o varias ocasiones, que incluso pueden no ver los avisos clasificados y banners, y que muestran si estos usuarios concretan la compra o no. Aun cuando hipotéticamente se considere que el servicio de publicidad es prestado efectivamente en la jurisdicción de quienes visualizan los anuncios, dice que las métricas de Google Analytics carecen de aptitud para vincular las visitas a una jurisdicción determinada, ya que dichas métricas no son precisas para determinar la ubicación cierta de los usuarios debido a que la inexactitud de las direcciones IP como mecanismo para conocer la ubicación geográfica de un sujeto puede deberse a cuestiones administrativas (conexiones a Internet que son contratadas por instituciones públicas o privadas-domicilio del ente contratante) o bien cuestiones técnicas (sistemas anonimizadores como por ejemplo, VPN, proxies o incluso la red TOR).

Que ofrece prueba documental y pericial técnica.

OPINION DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

EL SERVICIOS SE PRESTA EN LA JURISDICCION DONDE SE VISUALIZA LA PUBLICIDAD (ES DECIR A LA JURISDICCION DONDE EL USUARIO INGRESA A LA PAGINA WEB DE MERCADO LIBRE)

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Santa Fe señala que la prestación del servicio de publicidad de los “servicios” o “productos” como los que conforman la unidad de negocios Mercado Libre SRL, denominada “clasificados”, diseñada para la publicación de los avisos destinados a la compra y venta de autos, motos y otros vehículos, propiedades e inmuebles y para la oferta y contratación de servicios personales, se efectiviza ingresando a dicho sitio; allí se accede a la publicidad de los productos antes referidos; en otras palabras, cuando el usuario (comprador o futuro comprador o potencial comprador) ingresa a la referida página web de Mercado Libre SRL visualiza la publicidad, por lo que se produce la efectiva prestación del servicio aludido, independientemente del lugar de radicación del bien que se publicita o promociona.

CUANDO SE INGRESA A LA PAGINA DE MERCADO LIBRE SE PRODUCE LA PRESTACION DEL SERVICIOS DE PUBLICIDAD

Que la pretensión de la accionante de considerar al domicilio de los vendedores que auspician o promocionan sus productos o servicios, como el lugar de efectiva prestación del servicio de publicidad, debe desestimarse, puesto que si bien la

publicidad -en el caso bajo análisis- existe de manera potencial o virtual en el sitio, **recién cuando se accede al referido sitio, a los fines de conocer o identificar los productos o bienes (auspiciados, promocionados o publicitados) que conforman la unidad de negocios denominada “clasificados”, se genera, como quedó dicho, la prestación efectiva del servicio de publicidad, independientemente si se concluye o no el negocio entre el usuario auspiciante (vendedor) y el usuario comprador o potencial comprador.**

LAS METRICAS DE GOOGLE ANALYTICS

Que indica que confirmado el momento en que se produce la efectiva prestación del servicio de publicidad, es decir, cuando se accede al sitio para conocer o identificar los productos o bienes auspiciados o promocionados o publicitados, resta determinar a qué jurisdicción corresponde atribuir los ingresos inherentes a dicho servicio. En este punto, señala que, **si bien puede coincidir en principio con la accionante, en cuanto a la eventual inexactitud de las aludidas direcciones IP como mecanismo para conocer la ubicación geográfica de un sujeto**, conforme surge del informe pericial de parte, existen antecedentes en los Organismos del Convenio Multilateral que acogieron la utilización de parámetros lógicos y razonables como formas de cuantificar la actividad interjurisdiccional de los contribuyentes; es decir, utilizar algún dato o indicador que responda lo más equitativamente posible a la porción de actividad que se lleva a cabo en cada jurisdicción (cita precedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral). Por lo tanto, afirma que **resulta válida y legítima la información suministrada por la propia accionante -las métricas de Google Analytics- como parámetros lógicos y razonables para la atribución interjurisdiccional de los ingresos por el servicio de publicidad;** además deviene fundado y amparado en las disposiciones y antecedentes de los Organismos del Convenio Multilateral.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia radica en el disímil criterio en la asignación de ingresos provenientes de los **servicios de publicidad que presta la accionante a través de la web o internet. Mercado Libre SRL por un lado, sostiene que dichos servicios son prestados en el domicilio de los anunciantes y, por ende, los ingresos provienen de la jurisdicción del domicilio de quien contrata el servicio de publicidad;** mientras que, por otro lado, **la provincia de Santa Fe** considera que **la prestación efectiva del servicio se produce en la jurisdicción donde el usuario accede o ingresa al sitio web de la empresa, a los fines de conocer o identificar los productos o bienes publicitados, independientemente del lugar de radicación de los mismos.**

EL SERVICIO SE PRESTA EN LA JURISDICCION EN LA CUAL EL INTERESADO ACCEDE A LA PUBLICIDAD INGRESANDO A LA PAGINA DE MERCADO LIBRE

Que los ingresos que obtiene la firma están relacionados con los servicios de publicidad que se insertan en su Web, la cual **tiene alcance nacional y/o internacional**, con el objeto de que el servicio que les presta a sus clientes tenga o surta efectos en todo el ámbito en que pudieran estar los posibles adquirentes de los productos publicitados. Es decir, aquellos sujetos que contratan los servicios que, en este caso, presta Mercado Libre SRL lo hacen con el objetivo de que el alcance o cobertura de la publicidad tenga un espectro mucho más amplio que el mero “domicilio de los anunciantes” y **recién cuando el interesado accede, desde una determinada jurisdicción, a la Web de Mercado Libre SRL para ver dicha publicidad, es que surten los efectos del servicio contratado.**

Que, por lo expuesto, **la prestación efectiva del servicio realizado por Mercado Libre SRL, en este caso se produce en la jurisdicción en donde está radicado el usuario que accede a la publicidad,** y es allí donde se deben atribuir los ingresos derivados de esas operaciones.

METODO RAZONABLE DE DISTRIBUCION DEL INGRESO POR PUBLICIDAD. METRICAS DE GOOGLE ANALYTCS

Que, por lo demás, no escapa a esta Comisión Arbitral las dificultades que pudieren existir para efectuar con absoluta certeza la atribución antes dicha. Es por ello que **se considera que la misma debe efectuarse conforme a un parámetro que responda lo más equitativamente posible a la realidad de los hechos** y, en este sentido, **se entiende razonable la metodología empleada por la provincia de Santa Fe. En efecto, el dato o indicador que responde lo más equitativamente posible a la porción de actividad que se lleva a cabo en cada jurisdicción, es la información suministrada por la propia accionante -métricas de Google Analytics- para ser consideradas como parámetros lógicos y razonables para la atribución interjurisdiccional de los ingresos por el servicio de publicidad prestado.**

RCA 16/2020 **Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería SA c/Provincia de Chubut** del 16.09.2020

SERVICIOS DE INGENIERIA Y CONSULTORIA REALIZADOS EN FORMA REMOTA

LOS INGRESOS DEBEN ASIGNARSE AL LUGAR DE LA EFECTIVA UTILIZACION DE LOS SERVICIOS

OPINION DEL CONTRIBUYENTE

SE TRATA DE SERVICIOS PRESTADOS EN FORMA REMOTA

“Que la accionante señala que sin perjuicio de la diversidad de actividades en las que la sociedad se encuentra inscripta, la única actividad a cargo de **Tecna** con Pan American Energy LLC, objeto del ajuste, correspondió a

servicios de ingeniería y consultoría. Indica que conforme surge del memorándum de entendimiento celebrado entre Tecna y Edvsa, ambos contratistas de **Pan American Energy proyecto Cerro Dragón,** Tecna era responsable de desarrollar la totalidad de **la ingeniería necesaria para las facilidades del proyecto y la procura de los equipos, materiales y servicios requeridos para el mismo (con excepción de la construcción y los materiales de obra civil) y, asimismo, era responsable del gerenciamiento integral de dicho proyecto.** Por lo expuesto, destaca que **el servicio de ingeniería y el gerenciamiento del proyecto se realizó desde CABA (jurisdicción sede de la sociedad), toda vez que Edvsa era quien estaba a cargo de la obra civil y la construcción efectiva en Cerro Dragón. Es decir, que el servicio prestado por Tecna era remoto y no requería la efectiva permanencia de personal en la provincia del Chubut.** Por otra parte, dice que durante la ejecución del contrato con PAE, y a fin de controlar la efectiva prestación del servicio y la implementación de las tecnologías en la jurisdicción del Chubut, **se asignó un gerente de proyecto de Tecna y un responsable de recepción de equipos y materiales y dos recursos del sector de ingeniería para la asistencia técnica en la etapa de parada de planta (asistencia esporádica); por ello, afirma que efectivamente Tecna prestó un servicio de ingeniería de modo remoto, sin necesidad de presencia física de personal en planta, salvo en determinadas excepciones, como ser la instalación de equipos de ingeniería.**

FACTURACION DE LOS SERVICIOS REMOTOS

Que añade que resulta desacertado el hecho de atribuir ingresos a la jurisdicción por el solo hecho de encontrar la leyenda “Trabajos realizados en Cerro Dragón Chubut” en las facturas emitidas a PAE, ya que el personal a cargo pudo haber incurrido en error al emitir dichos comprobantes y advierte que el fisco no efectuó un análisis detallado del objeto contractual, ni tampoco se verificó efectivamente los servicios prestados por los contratistas.

Que en subsidio, para el supuesto caso que no se haga lugar a la acción planteada, solicita que en la resolución que se dicte se disponga que dicha interpretación rige para el futuro. Solicita, asimismo, la aplicación del Protocolo Adicional. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal.

OPINION DE LA PROVINCIA DE CHUBUT

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia del Chubut señala, en primer lugar, que la fiscalización detectó inconsistencias entre los montos que fueron sujetos a retención por parte de Pan American Energy LLC y los ingresos atribuidos por la accionante a la provincia; por ello, consultado el agente de retención, constató que todas las operaciones sujetas a retención fueron realizadas en la jurisdicción del Chubut y que los importes de los ingresos declarados no se corresponden con los verificados a través del cliente y los conceptos consignados en **las facturas que específicamente dicen: servicios prestados en Cerro Dragón-Chubut y servicios prestados en Chubut.** Sostiene que la existencia verificada de estas operaciones y su correspondiente documentación lleva a la inequívoca conclusión de que el

contribuyente ha asignado en defecto ingresos a la jurisdicción provincial y, en consecuencia, la fiscalización procedió a recalcular el coeficiente unificado para el año 2014 y verificó del propio contenido de las facturas que los servicios se correspondían a los prestados en la provincia y, por ende, correspondía su atribución a esta; en este mismo sentido, la provisión de bienes, venta de mercaderías y fabricación, también se corresponden a la provincia del Chubut puesto que su destino era la obra sita en dicha provincia, donde se utilizaron y aprovecharon efectivamente como parte de los compromisos asumidos en el contrato suscripto con PAE.

Que destaca, la relación que vinculaba a la accionante con PAE era como proveedor en el marco del rol de contratista que asumió para el desarrollo del proyecto, donde claramente se definía a las operaciones como de **obra de infraestructura y provisión de materiales**. Afirma que **Tecna presta servicios de ingeniería, provisión de equipos, materiales y construcción**, y así los factura; rol que no se ve empañado por la relación contractual que lo pueda unir a EDVSA. No se verifica -dice-, tal como pretende hacer ver la accionante, la existencia de una separación de labores a cargo de diferentes contratistas especializados (por ejemplo: uno en logística, otro en materiales, otro en mano de obra, etc.), es decir, que en lo que respecta a las obras realizadas en la jurisdicción provincial, **se trató de una obra a cargo del contratista Tecna, que incluyó los servicios de ingeniería y la provisión de materiales y servicios, todos prestados en la jurisdicción provincial**: la accionante factura como contratista líder del proyecto y no demuestra de manera alguna que esos ingresos no sean los suyos ni que se correspondan a otra jurisdicción. Añade que **Tecna ejecuta proyectos llave en mano donde asume la responsabilidad desde el diseño y la ingeniería hasta la construcción y puesta en marcha**, en este caso, junto con Edvsa. La actividad es desarrollada por **Tecna** en forma independiente o asociada a terceros realizando proyectos EPC y contempla en el marco de su actividad la provisión de equipos y suministros contando con proveedores locales e internacionales, por ende, estas tareas no se desarrollan exclusivamente fuera de la jurisdicción provincial y la relación que posea con Edvsa, no es óbice para la determinación practicada por el fisco en tanto y en cuanto no ha demostrado la accionante, que el lugar de prestación de los servicios no fuera en la provincia del Chubut, como así tampoco ha probado que la provisión de bienes, equipos y materiales no fuese hecho por su parte.

Que se opone a los pedidos supletorios, respecto de la vigencia de la resolución que se dicte y sus efectos. No resulta -dice- de aplicación el Protocolo Adicional por cuanto no ha existido inducción a error por parte de los fiscos involucrados, constatándose que el contribuyente no ha reunido los requisitos establecidos en la Resolución General C.A. N° 3/2007.

Que acompaña las actuaciones administrativas y hace reserva del caso federal.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa, en lo que a su estricta competencia se refiere, que el núcleo del conflicto está dado por el lugar al cual corresponden

atribuir los ingresos provenientes de los servicios prestados y venta de bienes realizados por **Tecna Estudios** y Proyectos de Ingeniería S.A. a Pan American Energy LLC. Escapa a la competencia de esta Comisión los planteos de la firma accionante respecto de la sanción y los accesorios que pretende imponer el fisco.

Que la pretensión de Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería S.A. no puede prosperar. En efecto, de las constancias de las actuaciones administrativas acompañadas por el fisco surge que **el servicio fue prestado en la provincia del Chubut y los bienes tenían como destino final esa jurisdicción.** Está acreditado en el expediente que la jurisdicción provincial requirió a PAE que informe el motivo de las retenciones y en su respuesta se observa que todas las operaciones que originaron las retenciones fueron realizadas en la provincia del Chubut. Lo propio surge de las facturas requeridas por el fisco al propio contribuyente/accionante y del contrato celebrado entre las partes, que indican como el lugar de los trabajos o servicios la provincia del Chubut.

LOS INGRESOS DEBEN ASIGNARSE AL LUGAR DE LA EFECTIVA UTILIZACION DE LOS SERVICIOS

Que afirmar, como lo hace **Tecna Estudios** y Proyectos de Ingeniería S.A., **que se trata de un servicio remoto que no requiere de la presencia física en la provincia del Chubut, no hace otra cosa que confirmar la tesis fiscal en cuanto a que el destino de ese servicio, el lugar de efectiva prestación y utilización, es en esa jurisdicción. Los ingresos por la prestación en forma remota de un servicio deben ser atribuidos al lugar de efectiva utilización, el cual es, sin duda en el caso, la provincia del Chubut.** Los ingresos correspondientes a la provisión de bienes también deben atribuirse a dicha provincia, dado que el destino final de los mismos es esa jurisdicción.

Que por lo demás, el propio fisco indica que excluyó o reasignó a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires los servicios que se consignaron en las facturas como prestados en dicha jurisdicción”.

=====

BASE DE DISTRIBUCION. INGRESOS BRUTOS TOTALES

Art. 4 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 21/1984)

La C.A. interpreta que, en los términos del artículo 2 del Convenio Multilateral, aun cuando la base imponible se determine de distintas formas en las diversas jurisdicciones involucradas (ingresos brutos totales, diferencia entre precios de compra y de venta, diferencia entre ingresos y egresos, etc.), **deberá tomarse siempre como base de distribución, los ingresos brutos totales** del contribuyente.

Fuente: Resolución General Nº 21/1984, artículo 1.-

=====

INGRESOS COMPUTABLES

INGRESOS GRAVADOS, EXENTOS Y GRAVADOS A TASA CERO

Art. 37 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 3 R.G. 48/1994)

Los coeficientes anuales, para las situaciones que estuvieren comprendidas en el régimen de distribución de ingresos por aplicación del artículo 2º del Convenio Multilateral - Régimen General-, se obtendrán **computándose la totalidad de los ingresos - exentos y gravados o gravados a tasa cero-** y la totalidad de los gastos computables que tuviere la empresa en el desarrollo normal de sus actividades.

Fuente: Resolución General N° 48/1994, artículo 3º.

INGRESOS COMPUTABLES

Ingresos Computables (enumerados por **Richard Amaro Gómez** en “Convenio Multilateral. Régimen General. Ingresos no computables”, publicado en Errepar, Práctica a Actualizad Tributaria, abril 2020).

Intereses.

Recupero parcial de gastos (Para ser no computable debe recuperarse el importe total y siempre que se cumplan ciertos requisitos).

Intereses ganados por el recupero (cobro) de deudores incobrables (El capital recuperado no es computable, no así los intereses relacionados con el recupero).

Ingresos exentos o desgravados en la jurisdicción sede (En principio, se trata de ingresos gravados, solo que la jurisdicción local los eximió. En ese sentido, son computables, ya que, por su naturaleza, serían ingresos gravados, más allá de su tratamiento en la legislación particular).

INGRESOS NO COMPUTABLES

Art. 5 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 3/2017)

La C.A. interpreta que a los fines de la aplicación del régimen general del Convenio Multilateral e independientemente del tratamiento que le asigne la legislación de cada jurisdicción respecto a su gravabilidad, **no se computarán dentro de los ingresos** brutos totales del contribuyente, para el armado del respectivo coeficiente:

INGRESOS POR REGIMENES ESPECIALES

a) Los correspondientes a algunos de los regímenes especiales establecidos en los arts. 6° al 13 del Convenio Multilateral.

VENTA DE BIENES DE USO

b) Los correspondientes a la venta de bienes de uso.

RECUPERO DE GASTOS

c) Los correspondientes a recuperado de gastos, que **cumplan con los siguientes requisitos:**

i. Que sean gastos efectivamente incurridos por cuenta y orden de terceros;

ii. Que el contribuyente no desarrolle la actividad por la cual percibe el reintegro de gastos;

iii. Que se encuentren correctamente individualizados, siendo coincidentes con los conceptos e importes de las erogaciones;

iv. Que el circuito administrativo, documental y contable del contribuyente permita demostrar el cumplimiento de los requisitos señalados.

SUBSIDIOS

d) Los correspondientes a subsidios otorgados por el Estado Nacional, Provincial o Municipal.

RECUPERO DE DEUDORES INCOBRABLES

e) Los correspondientes al recuperado de deudores incobrables, por el valor equivalente al capital.

RECUPERO DE IMPUESTOS

f) Los correspondientes al recuperado de impuestos, siempre que no sea el sujeto pasivo del impuesto, que se facture por separado y por el mismo importe.

Fuente: Resolución General N° 3/2017, artículo 1.-

INGRESOS NO COMPUTABLES

INGRESOS POR EXPORTACIONES (DE BIENES O SERVICIOS)

Art. 7 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 2/2018)

NO COMPUTABLES

La C.A. interpreta, con alcance general, que **los ingresos provenientes de operaciones de exportación de bienes y/o prestación de servicios** efectuados en el país, siempre que su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, **así como los gastos** que les correspondan, **no serán computables** a los fines de la distribución de los ingresos brutos.

EXPORTADORES PUROS. CONTRIBUYENTES SIN INGRESOS NO GASTOS COMPUTABLES

Aquellos contribuyentes del régimen general que **realicen exclusivamente operaciones de exportación** y que por aplicación del presente artículo, carezcan de ingresos o gastos para el armado del coeficiente unificado de atribución para las jurisdicciones que graven algunas de sus operaciones,

ATRIBUCION EN FUNCION DE LOS GASTOS

Deberán hacer la distribución **en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción**, considerando los que por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior resultan no computables.

Fuente: Resolución General N° 2/2018, artículo 1.-

INGRESOS NO COMPUTABLES

VALOR PATRIMONIAL PROPORCIONAL

Art. 6 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 5/2017)

La C.A. interpreta que a los fines de la aplicación del régimen general del Convenio Multilateral e independientemente del tratamiento que le asigne la jurisdicción a los efectos de su consideración como base imponible local, los conceptos “**Valor Patrimonial Proporcional**” y “Diferencias de Cambio”, negativas o positivas, **que se generen por la participación en empresas** o la tenencia de moneda extranjera respectivamente, **no serán computables como gastos ni como ingresos**, para la conformación de los coeficientes correspondientes a las distintas jurisdicciones.

Lo dispuesto precedentemente respecto a las diferencias de cambio, no será de aplicación para las operaciones de compra-venta de divisas.

Fuente: Resolución General N° 5/2017, artículo 1.-

INGRESOS NO COMPUTABLES

DIFERENCIAS DE CAMBIO

Art. 6 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 5/2017)

La C.A. interpreta que a los fines de la aplicación del régimen general del Convenio Multilateral e independientemente del tratamiento que le asigne la jurisdicción a los efectos de su consideración como base imponible local, los conceptos “Valor Patrimonial Proporcional” y “**Diferencias de Cambio**”, **negativas o positivas, que se generen por** la participación en empresas o **la tenencia de moneda extranjera** respectivamente, **no serán computables como gastos ni como ingresos**, para la conformación de los coeficientes correspondientes a las distintas jurisdicciones.

NORMA DE EXCEPCION (DIFERENCIAS DE CAMBIO)

Lo dispuesto precedentemente respecto a las diferencias de cambio, **no será de aplicación para las operaciones de compra-venta de divisas.**

Fuente: Resolución General Nº 5/2017, artículo 1.-

INGRESOS NO COMPUTABLES

Ingresos Computables (enumerados por **Richard Amaro Gómez** en “Convenio Multilateral. Régimen General. Ingresos no computables”, publicado en Errepar, Práctica a Actualizad Tributaria, abril 2020).

Condonación de deuda (No es un ingreso real. Principio de razonabilidad).

=====

INGRESOS Y GASTOS NETOS DE DESCUENTOS

Art. 21 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 6/2006)

Los **ingresos y gastos computables deben ser considerados netos de devoluciones, bonificaciones, descuentos** u otros conceptos similares, según correspondan, con independencia de las circunstancias y del momento en que tales hechos se produzcan.

Lo dispuesto en el párrafo precedente no obsta al tratamiento que asigne a dichos conceptos la legislación de cada jurisdicción a efectos de su consideración como base imponible local.

Fuente: Resolución General Nº 6/2006, artículo 1.-

VIGENCIA

Art. 22 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 2 R.G. 6/2006)

La disposición prevista en el artículo 20 del presente ordenamiento tiene vigencia y efectos **a partir del 1° de enero de 2007.**

Fuente: Resolución General Nº 6/2006, artículo 2.-

=====

3 - GASTOS COMPUTABLES Y NO COMPUTABLES (ART. 3 C.M.)

GASTOS COMPUTABLES

Los gastos a que se refiere el artículo 2º, **son aquéllos que se originan por el ejercicio de la actividad.**

Así, **se computarán como gastos:**

Los sueldos, jornales y toda otra remuneración;

Combustibles y fuerza motriz;

Reparaciones y conservación;

Alquileres,

Primas de seguros

GASTO DE COMPRA, GASTOS DE ADMINISTRACION, GASTOS DE PRODUCCION, GASTOS DE COMERCIALIZACION

Y en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etc.

AMORTIZACIONES

También se incluirán las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley del impuesto a las ganancias.

OTROS GASTOS COMPUTABLES (no enumerados directamente en el art. 3 del C.M.)

Expensas

Honorarios profesionales

Gastos de librería

Gastos de internet

Gastos de telefonía

Gastos bancarios

GASTOS COMPUTABLES

CARGAS SOCIALES

Art. 14 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 4/2010)

Las cargas sociales a cargo del empleador se computarán como gasto en los términos del artículo 3º del Convenio Multilateral.

Fuente: Resolución General N° 4/2010, artículo 1.-

VIGENCIA

Art. 15 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 6/2010)

Lo dispuesto en el artículo anterior es de aplicación obligatoria en la confección de los coeficientes unificados para ser utilizados **a partir del ejercicio fiscal 2011**.

Fuente: Resolución General N° 6/2010, artículo 1.-

GASTOS COMPUTABLES

AMORTIZACIONES DE BIENES DE USO

Art. 12 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 Y 2 R.G. 8/2008)

DISTRIBUCION DE LAS AMORTIZACIONES

A los efectos de determinar el coeficiente de gastos conforme a las disposiciones del artículo 2 del Convenio Multilateral, la **distribución de la amortización de bienes de uso**

EN FUNCION DE LOS INGRESOS DE LAS JURISDICCIONES DONDE SE UTILIZAN LOS BIENES DE USO

Deberá efectuarse **en proporción a los ingresos que se atribuyan exclusivamente a cada una de las jurisdicciones donde los Bienes de Uso son utilizados**, en el ejercicio comercial que sirve de base para el cálculo del coeficiente respectivo.

Esta disposición es de aplicación para la determinación de los coeficientes que se apliquen a partir del período fiscal 2009.

Fuente: Resolución General N° 8/2008, artículo 1 y 2.-

GASTOS COMPUTABLES

REGALIAS NO HIDROCARBURIFERAS

Art. 16 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 8/2020)

La C.A. interpretar que, a los fines de la aplicación del régimen general del Convenio Multilateral, **los gastos efectuados en concepto de “regalías” se consideran computables**, en los términos del artículo 3° del Convenio Multilateral.

Fuente: Resolución General N° 8/2020, artículo 1.-

DEFINICION DE REGALIA

Art. 17 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 2 R.G. 8/2020)

Se considera "regalía" a toda contraprestación efectuada en el marco de una obligación contractual existente, por medio de la cual se transfiere -definitiva o temporalmente- el dominio, uso o goce de cosas o cesión de derechos de “patentes”, “marcas”, “knowhow”, “licencias” y similares, y con total independencia de la forma y/o modo convenida entre las partes para su determinación y/o cuantificación (unidad de producción, de venta, de explotación, entre otras).

Fuente: Resolución General N° 8/2020, artículo 2.-

REGALIAS HIDROCARBURIFERAS

Art. 19 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 4 R.G. 8/2020)

Quedan excluidas de la interpretación mencionada en los artículos 15 a 17 las regalías hidrocarburíferas.

Fuente: Resolución General N° 8/2020, artículo 4.-

VIGENCIA

Art. 20 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 5 R.G. 8/2020)

Las disposiciones previstas en los artículos 15 a 18 del presente ordenamiento son de aplicación para la determinación de los coeficientes que se apliquen **a partir del período fiscal 2020**.

Fuente: Resolución General Nº 8/2020, artículo 5.-

LOS GASTOS NO ENUMERADOS (EXPRESAMENTE COMO COMPUTABLES O NO COMPUTABLES) DEBEN CONSIDERARSE COMPUTABLES

RCA 24/2017 Ysur Energía Argentina SRL c/Provincia de Neuquén del 05.04.2017

*“Que, asimismo, del artículo 3º del Convenio Multilateral surge que **si un gasto no está expresamente nominado en ninguna de las dos categorías que menciona –gastos computables y gastos no computables–, debe considerarse computable.** Ello, por cuanto los primeros se citan a título enunciativo –“así se computarán”– mientras que los segundos se mencionan en forma taxativa –“no se computarán”–, es decir que mientras **se utiliza la forma imperativa para estos últimos, se recurre a una forma indicativa para los computables**”.*

FLETES Y COMISIONES INCLUIDOS EN EL COSTO

LOS FLETES INCLUIDOS EN EL COSTO SE DEBEN SEGREGAR DEL COSTO Y TOMARSE COMO GASTOS COMPUTABLES

RCA 7/2018 Sede América SA c/Provincia de Córdoba del 07.03.2018

OPINION DE LA PROVINCIA DE CORDOBA

*“-Comisión por Compra: dice que el ajuste no se encuentra relacionado a la inclusión del importe proveniente del concepto de **“gasto de flete”** en el costo de la mercadería vendida, sino a **las comisiones abonadas por Sede América S.A. en la compra de la mercadería.** El concepto ajustado por el fisco, “comisión compra mercadería” –y sus distintas denominaciones– **se encontraba contabilizado e imputado por el contribuyente como un costo integrante del costo de mercadería vendida dentro del Balance Comercial** de la firma. Sostiene que dicho concepto resulta comprensible del costo de la mercadería adquirida a terceros, **motivo por cual cabe considerar que los mismos resultan no computables** en la determinación del coeficiente de gastos, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso a) del tercer párrafo del artículo 3º del Convenio Multilateral. Añade que tal concepto no es indicativo o representativo del esfuerzo ni da idea del monto, cuantía o relevancia de la actividad desplegada por Sede América S.A.”*

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

“Que con relación a la “comisión por compra”, cabe precisar que el art. 3º del Convenio Multilateral establece que los “gastos a que se refiere el art. 2º, son

aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad” y así se computarán como gasto “... todo gasto de compra”. De la disposición señalada, **cabe concluir que el concepto cuestionado “Comisión compra mercaderías” –y sus distintas denominaciones– se encuentra comprendido dentro de los gastos de compra y por lo tanto computable**. En consecuencia, en este punto le asiste razón a la firma accionante”.

RCA 14/2015 **Octano SRL c/Provincia de Tucumán** del 18.02.2015

OPINION DE LA FIRMA

“Que la firma expresa que su actividad es la **comercialización de combustibles en la ciudad de Salta y no realiza ninguna actividad en la Provincia de Tucumán**, por lo que no corresponde estar inscripto en dicha jurisdicción ni en el Convenio Multilateral.

Que el **sólo hecho de comprar combustible a un proveedor radicado en la Provincia de Tucumán y hacerse cargo del flete, no puede significar el ejercicio de una actividad gravada en la misma ni otorgar sustento territorial**. Aclara que por esa razón, en la declaraciones juradas del impuesto le otorga cero (0) como coeficiente unificado puesto que no tiene ingresos ni gastos en dicha jurisdicción.

Que destaca que **dio de alta como contribuyente de Convenio a la Provincia de Tucumán con el sólo fin de evitar la percepción que le practicara su proveedor -Refinerías del Norte S.A. (Refinor)-, que se vería incrementada por el hecho de no estar inscripto**.

Que afirma que el **gasto de flete forma parte del costo de la mercadería comprada y, por lo mismo, es un concepto “no computable”**, como lo establece el artículo 3° del C.M., situación contemplada para el Impuesto a las Ganancias y así consta en sus balances”.

OPINION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN

“Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la Provincia de Tucumán señala que **no existen dudas del carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Tucumán, toda vez que la misma extiende su actividad a esa jurisdicción al soportar gastos de fletes por el traslado de los productos que adquiere en la Provincia**. Reitera el Fisco que **el carácter de contribuyente se encuentra acreditado al soportar gastos de flete por el traslado de la mercadería adquirida a un proveedor radicado en Tucumán**, siendo la propia firma quien informa que Refinor le factura los productos adquiridos así como el flete para su traslado hasta su domicilio. Recuerda que los gastos soportados en una jurisdicción denotan el ejercicio de actividad en ella, con el único requisito de que tengan relación con la actividad.

Que **los gastos de flete constituyen una erogación adicional que no se incorpora al costo de los productos adquiridos**, resultando por lo mismo un gasto que se debe considerar a los fines del cálculo del coeficiente respectivo y así lo entendieron los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral en las **Resoluciones (CA) n° 41/2007 y (CP) n° 31/2008**, caso este último análogo al de las presentes actuaciones”.

RESOLUCION DEL COMISION ARBITRAL

“Que esta Comisión Arbitral observa que **es el propio contribuyente quien reconoce expresamente el pago de los fletes que soporta por el traslado de las mercaderías desde la Provincia de Tucumán hasta la ciudad de Salta, donde se dedica, entre otras actividades, a la comercialización de combustibles**. El contribuyente objeta que ese gasto sea computable puesto que afirma que es parte del costo de las mercaderías.

Que a ese respecto, **el artículo 3°, primer párrafo, y el inciso a)** del mismo artículo del Convenio, expresan:

“**Así, se computarán como gastos... todo gasto de compra...**” y “**No se computará como gasto: a)...el costo de las mercaderías en las actividades comerciales...**”.

Que **el gasto de flete por compra de mercaderías se encuentra incluido en los gastos de compra mencionados en la norma, y por lo mismo resultan computables**.

Que ésta Comisión tuvo oportunidad de expedirse en el sentido antes expuesto, mediante **la Resolución (CA) N° 18/2008, ratificada por Resolución (CP) N° 31/2008**, entre otras.

Que **la erogación por el flete de compra es un gasto que es soportado en las jurisdicciones entre las cuales se realiza el transporte, tal como lo prescribe el artículo 15 de la R.G. N° 2/2014 (con fuente en la R.G. N° 07/2006) - 50% para cada una de ellas-, con lo cual se cumple con el requisito del “sustento territorial” en jurisdicción de la Provincia de Tucumán**”.

RCP 1/2016 **Octano SRL c/Provincia de Tucumán** del 17.03.2016

“Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos para revocar el decisorio de la Comisión Arbitral. El **art. 3° del C.M.** dice: “**Así, se computarán como gastos...todo gasto de compra...**” y “**No se computará como gasto: a)...el costo de las mercaderías en las actividades comerciales...**”. De la redacción de la norma transcripta, surge indudablemente que los gastos de compra de las mercaderías deben ser utilizados como uno de aquellos gastos a que hace referencia el artículo 2° del Convenio Multilateral: en este sentido, **el gasto por el flete por compra de mercaderías se encuentra incluido dentro de los gastos de compra mencionados en la norma, y por lo**

mismo computables como tal dentro de los que hay que considerar a los fines de dicho coeficiente.

Que además, el inciso a) del artículo 3° mencionado con anterioridad, define con suficiente claridad que se considera costo y exige que, para ser considerado como tal, se trate de un bien de cualquier naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado”.

Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires **Tejimet SA** Sala III del 07.08.2007

El Tribunal determinó que el gasto de flete incluido en el costo es no computable.

Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires **Santa Fe Materiales SA** Sala III del 14.05.2013

La misma sala III del Tribunal, cambia de opinión y sostiene los fletes incluidos en el costo deben segregarse y constituyen un gasto computable.

Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires **Dislac Trelew SRL** Sala III del 26.07.2016

Los gastos de flete incluidos en el costo se deben segregar y resultan un gasto computable.

GASTOS COMPUTABLES

Gastos Computables (enumerados por **Richard Amaro Gómez** en “Convenio Multilateral. Régimen General. Gastos no computables”, publicado en Errepar, Práctica a Actualizad Tributaria, abril 2020).

Aplicaciones reales de previsiones (En la medida que sea real y cuente con la documentación, dado que constituyan un gasto real).

Convenciones regionales para promocionar un producto (Reckitt Benckiser Argentina SA TFApel, Bs. As. Sala III 27/4/2017).

Contratación del jardín maternal para los hijos de los empleados (Son beneficios sociales relacionados con la actividad).

Organización de cena y/o almuerzo de fin de año de la empresa (Relacionados con los RRHH de la empresa).

Grossing up por retenciones a beneficiarios del exterior (No se trata del impuesto a las ganancias propio, sino del impuesto del tercero -retención- que la compañía

asume como propio. En este enfoque, es un mayor gasto de la contratación del proveedor).

Dstrucción de mercaderías (Sucede comúnmente en aquellas compañías que elaboran productos médicos o perecederos. Puede ser controvertido, pues algunos autores dicen que están destruyendo costo, que no es computable).

Gastos comunes a ingresos computables y no computables. Se deben proporcionar a fin de determinar el porcentaje computable (Criterio según usos y costumbre).

=====

GASTOS NO COMPUTABLES

No se computarán como gastos:

COSTO DE LA MATERIA PRIMA

a) el costo de la materia prima adquirida a terceros destinada a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales;

DEFINICION DE MATERIA PRIMA

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;

COSTO DE LOS SERVICIOS

b) el costo de las obras o servicios **que se contraten para su comercialización**;

PROPAGANDA Y PUBLICIDAD

c) los gastos de propaganda y publicidad;

IMPUESTOS

d) los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etc.);

INTERESES

e) los intereses;

HONORARIOS DE DIRECTORES

f) los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del 1% (uno por ciento) de la utilidad del balance comercial.

DEFINICION DE MATERIA PRIMA

RCA 11/2021 Avícola Telos SA c/Provincia de Buenos Aires del 05.03.2021

COMERCIALIZACION DE HUEVOS DE GALLINAS

TEMA EN DISCUSION MATERIA PRIMA

SE TRATA DE:

-MATERIA PRIMA

-ALIMENTOS BALANCEADOS

-TRIGO

-GASTOS DE EXPLOTACION

EL CONTRIBUYENTE LOS TOMA COMO NO COMPUTABLES PORQUE ENTIENDE QUE SE TRATA DE MATERIA PRIMA

ARBA LOS TOMA COMO COMPUTABLES PORQUE NO INTEGRAN EL COSTO DE LA MATERIA PRIMA

PARA LA COMISION ARBITRAL LOS PRODUCTOS NO ESTAN INCORPORADOS NI AGREGADOS EN EL PRODUCTO FINAL

EL ART. 3 INCISO A) DEL CONVENIO SE REFIERE A ACTIVIDADES INDUSTRIALES. NO CONTEMPLA ACTIVIDADES PRODUCTIVAS

POR LO TANTO PARA LA COMISION ARBITRAL SON COMPUTABLES

*“Que la accionante señala que la resolución determinativa efectuada modificó el coeficiente unificado correspondiente a la provincia de Buenos Aires, por entender que Avícola Telos S.A. no computó determinados gastos que debieron haber integrado el cálculo respectivo, puesto que, en virtud del criterio de la jurisdicción, dichos gastos revisten el carácter de “computables”. Los conceptos cuestionados son: a) **Productos veterinarios**: son todos los productos incorporados para la preservación de la salud de las aves, y en la higiene y mantenimiento de los campos circundantes. Incluye: vacunas animales, antibióticos varios, bacitracina zinc, cloruro de colina, sal curb, larvicidas, pesticidas; b) **Alimentos balanceados** (alimentación especialmente diseñada para este tipo de aves utilizada en la producción de huevos); c) **Trigo** (alimento para las aves que mejora la calidad del huevo); y d) **Gastos de explotación de granja** (referidos a acondicionar las instalaciones donde las gallinas son criadas,*

alimentadas, todo ello con la finalidad de que resulten aptas para la postura de huevos, según los estándares de calidad requeridos).

(..)

CRITERIO DE ARBA

LOS GASTOS SON COMPUTABLES NO REVISTEN EL CARÁCTER DE MATERIA PRIMA

*Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Buenos Aires** señala que la ARBA realizó un ajuste a la firma Avícolas Telos S.A. como resultado de la incorrecta determinación del coeficiente de gastos; en dicho ajuste, **consideró como gastos computables** para la confección del coeficiente, **las erogaciones identificadas por el contribuyente como: Productos veterinarios, Alimentos balanceados, Trigo y Gastos de Explotación de Granja**, con fundamento en lo establecido en los artículos 3° y 4° del Convenio Multilateral. Indica que **las erogaciones consignadas, no revisten la condición de “materia prima”** en los términos del artículo 3°, inc. a), del Convenio Multilateral por no cumplirse con las condiciones allí establecidas, y por tal motivo **resultan computables** para el cálculo del coeficiente de gastos.*

SE TRATA DE LA PRODUCCION DE HUEVOS

NO HAY ACTIVIDAD INDUSTRIAL

*Que afirma que el artículo 3°, inc. a), del Convenio Multilateral cuando menciona que “no se computarán como gastos el costo de la materia prima adquirida a terceros destinada a la elaboración en las actividades industriales...”, no contempla otra posibilidad más allá de la actividad que nombra expresamente, que es la “industrial”. En el presente caso concreto dado que **se trata de la producción de huevos, claramente no hay una actividad industrial**, no encontrándose, entonces, contemplado en la normativa la situación planteada en las presentes actuaciones.*

NO SE TRATA DE MATERIA PRIMA

*Que sostiene además que **los conceptos involucrados no pueden ser catalogados como “materia prima”** adquirida a terceros en los términos que menciona el artículo 3°, inciso a), del Convenio Multilateral, ya que deben encontrarse en su estado natural, es decir, sin modificaciones en su estructura. En el caso, se trata claramente de insumos necesarios para desarrollar un producto o servicio final, por eso son gastos que en el proceso de producción se consumen durante el desarrollo del mismo y que se utilizan para cumplimentar el mismo, pero **no se corresponden con el costo de la materia prima adquirida a terceros destinada a la elaboración en las actividades industriales.***

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

LOS PRODUCTOS EN DISCUSION SON NECESARIOS PARA ACONDICIONAR LAS INSTALACIONES DONDE SE CRIAN LAS GALLINAS

PERO ESOS PRODUCTOS NO SE CONSERVAN EL PRODUCTO FINAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia radica en determinar si las erogaciones identificadas por el contribuyente como: Productos veterinarios, Alimentos balanceados, Trigo y Gastos de Explotación de Granja, resultan gastos computables o no, en los términos del artículo 3º, inc. a), del Convenio Multilateral.

LOS PRODUCTOS NO ESTAN INCORPORADOS NI AGREGADOS EN EL PRODUCTO FINAL

*Que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho que cuando la norma citada menciona “todo bien de cualquier naturaleza que fuera que se incorpore físicamente al producto terminado” se refiere a un bien que se confunde con el producto elaborado. **“Incorporar” significa agregar, unir algo a otra cosa para que haga un todo con ella, es decir, hay confusión, sin que sea posible distinguir la previa existencia de uno u otro; mientras “agregado” es que se añade al producto, no se confunde con él pero forma parte del mismo. Los productos veterinarios, el alimento balanceado, el trigo, los gastos de explotación de granja necesarios para acondicionar las instalaciones donde las gallinas son criadas, no se conservan como tales en el producto final, forman parte del proceso de producción, pero no puede reconocerse su presencia a partir de un intento de desagregación física ni tampoco química, es decir, que en el producto terminado (en este caso los huevos) no puede advertirse la unión de estos bienes.***

EL ART. 3 INCISO A) DEL CONVENIO SE REFIERE A ACTIVIDADES INDUSTRIALES

NO CONTEMPLA ACTIVIDADES PRODUCTIVAS

*Que, por lo demás, corresponde destacar que el supuesto contemplado en el art. 3º, inc. a), del Convenio Multilateral, hace referencia a las actividades industriales, y así menciona que no se computaran como gasto “... el costo de la materia prima adquirida a terceros destinada a la elaboración en las actividades industriales...”, **excluyendo a todo otro tipo de actividades productivas, como es el caso de autos**”.*

GASTOS NO COMPUTABLES

GASTOS POR EXPORTACIONES (DE BIENES O SERVICIOS)

Art. 6 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 2/2018)

NO COMPUTABLES

La C.A. interpreta, con alcance general, que **los ingresos provenientes de operaciones de exportación de bienes y/o prestación de servicios** efectuados en el país, siempre que su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, **así como los gastos** que les correspondan, **no serán computables** a los fines de la distribución de los ingresos brutos.

EXPORTADORES PUROS. CONTRIBUYENTES SIN INGRESOS NI GASTOS COMPUTABLES

Aquellos contribuyentes del régimen general que **realicen exclusivamente operaciones de exportación** y que por aplicación del presente artículo, carezcan de ingresos o gastos para el armado del coeficiente unificado de atribución para las jurisdicciones que graven algunas de sus operaciones,

ATRIBUCION EN FUNCION DE LOS GASTOS

Deberán hacer la distribución **en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción**, considerando los que por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior resultan no computables.

Fuente: Resolución General Nº 2/2018, artículo 1.-

GASTOS NO COMPUTABLES

GASTOS POR EXPORTACIONES. GASTOS COMPARTIDOS CON OTRAS ACTIVIDADES

Art. 8 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 7/2009)

La C.A. interpreta que la porción de los gastos comunes o compartidos de la actividad del contribuyente asociados a ingresos obtenidos por operaciones de exportación forman parte de los **gastos no computables** a que se refiere el artículo 3º del Convenio Multilateral.

Fuente: Resolución General Nº 7/2009, artículo 1.-

GASTOS RELACIONADOS CON EXPORTACIONES

Art. 9 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 2 R.G. 7/2009)

Cuando el contribuyente posea elementos ciertos para establecer la porción que de cada uno de los gastos a que se refiere el artículo anterior corresponde a la actividad exportadora, siempre que sea posible su verificación por parte de los Fiscos, esa será la metodología de distribución.

Fuente: Resolución General Nº 7/2009, artículo 2.-

GASTOS COMUNES

Art. 10 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 3 R.G. 7/2009)

En caso de que no sea posible la metodología prevista en el artículo anterior, la forma de cómputo de los gastos comunes o compartidos a que se hace referencia en los artículos anteriores, será en la **proporción que tienen los ingresos de exportación en el total de los ingresos** brutos obtenidos por el contribuyente (excluidos los originados en actividades de regímenes especiales).

Fuente: Resolución General N° 7/2009, artículo 3.-

GASTOS NO COMPUTABLES

DEUDORES INCOBRABLES

Art. 11 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 5/2012)

La C.A. interpreta, con alcance general, que el concepto “Deudores Incobrables” no resulta computable para la confección del coeficiente de gastos.

Fuente: Resolución General N° 5/2012, artículo 1.-

GASTOS NO COMPUTABLES

VALOR PATRIMONIAL PROPORCIONAL

Art. 6 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 5/2017)

La C.A. interpreta que a los fines de la aplicación del régimen general del Convenio Multilateral e independientemente del tratamiento que le asigne la jurisdicción a los efectos de su consideración como base imponible local, los conceptos “**Valor Patrimonial Proporcional**” y “Diferencias de Cambio”, negativas o positivas, **que se generen por la participación en empresas** o la tenencia de moneda extranjera respectivamente, **no serán computables como gastos ni como ingresos**, para la conformación de los coeficientes correspondientes a las distintas jurisdicciones.

Lo dispuesto precedentemente respecto a las diferencias de cambio, no será de aplicación para las operaciones de compra-venta de divisas.

Fuente: Resolución General N° 5/2017, artículo 1.-

GASTOS NO COMPUTABLES

DIFERENCIAS DE CAMBIO

Art. 6 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 5/2017)

La C.A. interpreta que a los fines de la aplicación del régimen general del Convenio Multilateral e independientemente del tratamiento que le asigne la jurisdicción a los efectos de su consideración como base imponible local, los conceptos “Valor Patrimonial Proporcional” y “**Diferencias de Cambio**”, **negativas o positivas, que se generen por** la participación en empresas o **la tenencia de moneda extranjera** respectivamente, **no serán computables como gastos ni como ingresos**, para la conformación de los coeficientes correspondientes a las distintas jurisdicciones.

NORMA DE EXCEPCION (DIFERENCIAS DE CAMBIO)

Lo dispuesto precedentemente respecto a las diferencias de cambio, **no será de aplicación para las operaciones de compra-venta de divisas.**

Fuente: Resolución General Nº 5/2017, artículo 1.-

GASTOS NO COMPUTABLES

Gastos no Computables (enumerados por **Richard Amaro Gómez** en “Convenio Multilateral. Régimen General. Gastos no computables”, publicado en Errepar, Práctica a Actualizad Tributaria, abril 2020).

Constitución de provisiones para hacer frente a futuras contingencias (No es un gasto real, se trata de una estimación. Por el espíritu del art. 3 CM, no sería representativo de la actividad y afectaría el cálculo de coeficiente. Tema cuestionable).

Gastos realizados en el exterior (No habría pronunciamientos de los organismos de aplicación al respecto. Algunos sostienen de asignarlos a la jurisdicción de la sede central. En nuestra opinión lo más razonable sería no computarlos, sin perjuicio de otras opiniones).

REPCAM. Ajuste por inflación contable. Cuenta de pérdida (Es no representativo del desarrollo de la actividad).

Revalúo contable. Mayores amortizaciones de Bienes de Uso (El art. 3 CM indica que son computables las amortizaciones admisibles impositivamente).

CASOS CONCRETOS DE LA COMISION ARBITRAL Y DE LA COMISION PLENARIA SOBRE GASTOS NO COMPUTABLES

DONACIONES

“Que, en cambio, respecto de la atribución de gastos, le asiste razón a la accionante en el sentido de que las erogaciones en concepto de “donaciones” no deben ser consideradas como un gasto computable en los términos del artículo 3° del Convenio Multilateral. En efecto, la donación es un desembolso financiero que se efectúa libre y gratuitamente, sin necesidad de recibir ningún tipo de contraprestación, es decir, que no se origina por el ejercicio de la actividad que desarrolla el contribuyente”.

=====

4 - IMPUTACION DE GASTOS (ART. 4 C.M.)

GASTOS SOPORTADOS EN LA JURISDICCION

Se entenderá que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ej.: de dirección, de administración, de fabricación, etc.), aun cuando la erogación que él representa se efectúe en otra.

EJEMPLO

Así, los sueldos, jornales y otras remuneraciones se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren.

GASTOS DE ESCASA SIGNIFICACION

Los gastos que no puedan ser atribuidos con certeza, **se distribuirán en la misma proporción que los demás**, siempre que sean de escasa significación con respecto a éstos.

En caso contrario, el contribuyente deberá distribuirlos mediante estimación razonablemente fundada.

DEFINICION DE GASTOS DE ESCASA SIGNIFICACION

Art. 24 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 22/1984)

Se entiende por gastos de escasa significación aquellos que, en su conjunto, no superen el diez por ciento (10%) del total de gastos computables del período y cada uno individualmente no represente más del veinte por ciento (20%) del citado porcentaje.

Fuente: Resolución General Nº 22/1984, artículo 1.-

GASTOS DE TRANSPORTE

Los gastos de transporte **se atribuirán por partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible.**

Art. 23 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 7/2006)

La C.A. interpreta que los **gastos de transporte** a que hace referencia el último párrafo del artículo 4º del Convenio Multilateral, **se distribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones en las que se realice el transporte, considerando cada una de las operaciones.**

Fuente: Resolución General Nº 7/2006, artículo 1.-

IMPUTACION DE GASTOS

REGALIAS

Art. 18 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 3 R.G. 8/2020)

A los efectos del artículo 4º del Convenio Multilateral, se entenderá que **los gastos en concepto de "regalías" son efectivamente soportados en las distintas jurisdicciones**, de acuerdo a lo siguiente:

REGALIAS RELACIONADAS CON LA PRODUCCION

Cuando se encuentren vinculadas o relacionadas en forma directa con el proceso de producción y/o industrialización, en la o las jurisdicciones en donde se desarrolla y/o ejecuta en forma efectiva y tangible la actividad.

REGALIAS RELACIONADAS CON LA COMERCIALIZACION

Cuando se encuentren vinculadas a la actividad de comercialización de bienes y/o servicios, la atribución de dicho gasto se realizará, entre las distintas jurisdicciones, en proporción a los ingresos provenientes de dicha comercialización.

REGALIAS QUE SE DEBEN PROPORCIONAR

Cuando las regalías no se encuentren comprendidas en los incisos precedentes **se deberá realizar la atribución en las distintas jurisdicciones** donde fueron efectivamente soportados o de acuerdo a una estimación razonablemente fundada.

Fuente: Resolución General Nº 8/2020, artículo 3.-

CASOS CONCRETOS DE LA COMISION ARBITRAL Y DE LA COMISION PLENARIA SOBRE IMPUTACION DE GASTOS

RCA 04/2023 Cresud SA c/CABA del 08.03.2023

ATRIBUCION DE GASTOS COMUNES ENTRE EL REGIMEN GENERAL Y EL REGIMEN ESPECIAL

Administración y Dirección en CABA

Actividad principal explotación agrícola ganadera

Exportaciones de granos

Régimen general (art.2) y Régimen especial (art.13)

Atribución de gastos comunes en función de los ingresos del régimen general y de los ingresos del régimen especial.

Los gastos deben asignarse a la jurisdicción donde son efectivamente soportados

*“El Expte. CM N° 1661/2021 **“Cresud SACIFyA c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires”**, en el cual la firma de referencia promueve la acción prevista en el art. 24, inc. b), del Convenio Multilateral contra la Resolución N° 2180-GCABA-DGR-2020, dictada por la Subdirección General de Técnica Tributaria de la Dirección General de Rentas dependiente de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (AGIP); y, (..)*

*Que la accionante señala que **posee su administración y dirección en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires** desde donde administra y da soporte a su principal actividad que consiste en la explotaciones agrícolas y ganaderas en el resto de las jurisdicciones; con motivo de ello, realiza principalmente actividades primarias encuadradas en el art. 13 del CM como así también algunas otras encuadradas en el Régimen General del artículo 2° del CM. Dice que siendo su actividad principal las explotaciones agrícolas y ganaderas, gran parte de su actividad se liquida de acuerdo a las premisas del citado artículo 13, primer párrafo y por lo tanto, esos ingresos correspondientes al régimen especial, resultan no computables a los fines de la determinación del coeficiente de ingresos; en el mismo sentido, los gastos relacionados con esas actividades encuadradas en el artículo 13 también resultan ser no computables a los efectos del cálculo del coeficiente de gastos. Por este motivo, indica que en el cálculo de la determinación del coeficiente de gastos y en línea con lo dispuesto en el art. 4° del CM, Cresud SACIFyA aplica un prorrateo para los gastos comunes a toda la actividad de la empresa, a los fines de establecer qué porcentaje de los mismos se vinculan con ingresos correspondientes al artículo 2° del CM y qué porcentaje se relaciona con ingresos del artículo 13: dicho coeficiente surge del cociente entre los ingresos del artículo 2° sobre la sumatoria de los ingresos correspondientes al artículo 2° y 13, para así determinar el coeficiente de gastos computables; del mismo modo, del cociente entre los ingresos del artículo 13 sobre la sumatoria de los ingresos correspondientes al artículo 2° y 13, surge el coeficiente de gastos no computables. Adicionalmente a esto, durante el ejercicio comercial 2013 Cresud SACIFyA realizó operaciones*

158

de exportación de granos al exterior, con lo cual en este período, para los gastos “indirectos” (es decir que no tienen una vinculación directa e inequívoca con un ingreso determinado de la compañía) se realiza un prorrateo adicional ya que los gastos vinculados a las exportaciones resultan no computables de acuerdo a lo establecido en la Resolución General 7/2009 de la Comisión Arbitral.

Que dice que siguiendo el mismo criterio que para el resto de los gastos, los mismos pueden estar vinculados a la exportación de forma directa (gastos de despachante, cargador en puerto, etc.) como indirectamente (ej. sueldo de personal administrativo) y en el caso, siguió esta metodología de cálculo establecida en dicha resolución, **tomando para el prorrateo el importe del ingreso de exportación sobre el total de ingresos computables**, con lo cual es un criterio razonable y totalmente apegado a la normativa. Asimismo, destaca que en el caso de gastos que no sólo fueron soportados en Ciudad Autónoma de Buenos Aires. sino en otra jurisdicción (por ejemplo, cuenta 4252000003 Gasto Seguridad e Higiene del Trabajo), en el ajuste pretendido por la DGR-AGIP se toma el 100% de los gastos soportados en Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin tener en cuenta el prorrateo razonable por las exportaciones, pero para el resto de las provincias sí se acepta el prorrateo; de esta forma, se aumenta el gasto computable en Ciudad Autónoma de Buenos Aires pero no el del resto de las provincias, con lo cual se incrementa infundada e incorrectamente el porcentaje de Ciudad Autónoma de Buenos Aires en detrimento del resto de las jurisdicciones. Esto demuestra, dice, lo incoherente del criterio del fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ya que reconoce que el gasto está vinculado tanto a exportaciones como al resto de las actividades en todo el país salvo en Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que, por otro lado, destaca que el fisco detectó que en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Cresud SACIFyA no realizaba operaciones agropecuarias o ganaderas, sino que se materializaban en puertos cercanos y por ese motivo el prorrateo para distribuir gastos, a los efectos de conocer el porcentaje de gastos que hay que obtener como no computables por la realización de la actividad agropecuaria, se debía aplicar sobre las jurisdicciones involucradas en las actividades agropecuarias. Adicionalmente menciona que del personal de la firma contribuyente, el 60% corresponde a empleados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ya que presta servicios de administración a otras empresas dentro de esta jurisdicción con lo cual no corresponde que se aplique el prorrateo del art. 13 del Convenio Multilateral en esa jurisdicción. Sobre este punto, reitera que los empleados de la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no sólo realizan actividades relacionadas con ingresos de esta jurisdicción sino también con ingresos de otras provincias (ejemplo: facturación de granos, hacienda, acopio, cobranzas de todas las actividades, decisiones comerciales, control de gestión de todo el país, etc.), de las cuales provienen la mayor parte de los ingresos de Cresud SACIFyA por su actividad principal. Por ese motivo es que se considera correcto incorporar en el prorrateo de gastos a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ya que así se refleja equitativamente el resultado del accionar de Cresud SACIFyA en todas las jurisdicciones en que opera.

Que ofrece prueba documental.

RESPUESTA DE LA CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires señala**, en primer lugar, manifiesta que en las acciones interpuestas ante los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, el promotor debe acompañar todos los elementos probatorios que sustenten su posición, situación que no observa en los presentes actuados. Adelanta que el fisco, conforme a derecho, ha practicado una medida pericial contable previamente al acto administrativo que se impugna, modificando lo dispuesto por la fiscalización según se observa de la documentación que adjunta (Orden 17-fs. 2837), de tal manera que los importes ajustados en esta instancia por las posiciones bajo litigio se condicen con los montos notificados según anexo de la planilla determinativa.

Que, en segundo lugar y adentrándose en el fondo del asunto, indica que la fiscalización actuante comprobó que la accionante **realiza actividades agropecuarias, ganaderas, tambo, lanar**, como así también **fabrica mediante fason harina y aceite de soja**; asimismo, presta servicios de **alquileres de campos** y de riego, facilita préstamos a las empresas del grupo económico y en menor medida a su personal; realiza inversiones financieras y en las oficinas situadas en Ciudad Autónoma de Buenos Aires presta servicios de administración a empresas relacionadas. Resalta que la fiscalización observó que **no todas las actividades agropecuarias desarrolladas por la firma encuadran en el artículo 13** del Convenio Multilateral, ya que existen operaciones en las cuales la jurisdicción productora y la comercializadora coinciden; **los ingresos por la venta de harina y aceite de soja, la venta de leche, de lana, en todos esos casos corresponde su asignación por el régimen general del artículo 2º**; por lo tanto, la distribución de los ingresos en este caso formará parte del prorrateo para distribuir gastos y distinguir los gastos computables de los no computables referidos al régimen especial.

Que destaca que cabe distinguir que la firma contribuyente practica la registración contable y en la diversidad de sus operaciones comerciales y financieras (compleja y heterogénea) por **centro de costos, lo que permite diferenciar y conocer en forma detallada los ingresos y erogaciones de gastos que se producen en cada jurisdicción**. Asimismo, en base al análisis del detalle del personal por jurisdicción aportado por Cresud SACIFyA, la fiscalización pudo concluir que el total de empleados en el año 2013 en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires supera el 60%, y que esto no se debe a que la firma necesite todos estos empleados para realizar actividades administrativas relacionadas a actividades agropecuarias, sino a que debe prestar servicios de administración a diversas sociedades vinculadas; en el procedimiento se constató que la contribuyente presta servicios de administración a empresas locales vinculadas (Alto Palermo SA, IRSA Mandatos y Representaciones y Tarshop SA). En este sentido, puntualiza que los ingresos de servicios compartidos corresponden principalmente a servicios prestados a otras compañías por personal de nómina de Cresud SACIFyA: del informe de fiscalización surge que más allá del desagregado de valores vinculados a

sueños, gran parte de ellos tienen directa relación con la prestación de servicios compartidos y esto se relaciona con el resto de los gastos asignados a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ya que la accionante cuenta con una importante cantidad de personal que trabaja en las oficinas ubicadas en el domicilio fiscal de la empresa. Por tal motivo, se entendió que no corresponde la aplicación del prorrateo del artículo 13 del Convenio Multilateral en esta jurisdicción, ya que se estaría perjudicando a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires con gastos que no se relacionan con las actividades agropecuarias. Hace hincapié que en el caso de prestaciones de servicios de administración y otros servicios que se realizan a empresas del grupo económico, las mismas son desarrolladas íntegramente en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin que la accionante haga mención alguna al respecto en su presentación ante la Comisión Arbitral; transcribe el artículo 4° del Convenio Multilateral y dice que la inspección tuvo en cuenta en el ajuste de la atribución de gastos la incidencia por aplicación del artículo 13, en el caso de aquellos gastos que se relacionan con actividades que se desarrollan en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y no tienen ningún tipo de relación con la actividad agropecuaria que realiza la empresa, correspondiendo por tanto, dice, no hacer lugar al agravio incoado.

Que en cuanto al agravio relativo al prorrateo de exportaciones, de la Resolución General (CA) N° 7/2009, indica que numéricamente hablando, la accionante confeccionó coeficientes considerando no computables determinada suma por gastos de exportaciones directos (que la fiscalización avaló) y otra determinada suma por gastos indirectos por prorrateo, y luego calcula el porcentaje que implican las exportaciones sobre el total de ventas del artículo 2° (14,30%), incluyendo a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En este punto, dice que la fiscalización entendió que al existir registración de los gastos de exportaciones no sería discutible que se aplique dicho porcentual sobre las jurisdicciones productoras de los granos para sacar los gastos que esas operaciones generaron y de los cuales quizá no cuenten con información exacta. Por otro lado, indica que se ha detectado que Cresud SACIFyA desarrolla otras actividades no utilizadas para prorratear los gastos siendo que solo calcula la participación de la venta de cereales exportados sobre las ventas de agropecuarios y si existen gastos importantes en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se generan en gran medida por los servicios administrativos prestados a compañías vinculadas y no para la administración de actividades agrícola-ganaderas.

Que concluye que la asignación realizada por la inspección actuante a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el periodo objeto de ajuste son los reales de conformidad a la actividad desarrollada por la empresa. En este punto recalca que si bien la contribuyente puede rechazar la determinación efectuada, debe acompañar todos los elementos probatorios que hagan a su derecho toda vez que las diferencias de verificación establecidas por la inspección encuentran sustento en la documentación proporcionada durante la fiscalización, motivo por el cual entiende que este agravio tampoco puede prosperar; dicha exigencia se encuentra establecida en el artículo 8° del Reglamento Procesal para las Comisiones Arbitral y Plenaria. Agrega que previo a cualquier consideración, debe tenerse presente que en todo caso concreto sometido al decisorio de la Comisión Arbitral se deben exponer y sustentar las manifestaciones con

documentación clara, suficiente y precisa, situación que no se observa en el presente; la falta de aporte documental por parte de Cresud SACIFyA que permita rectificar el ajuste efectuado por el fisco, transforma sus agravios en meras alegaciones y discrepancias respecto del criterio utilizado por la inspección para efectuar la asignación de gastos, lo cual no puede tener recepción favorable por parte de la Comisión Arbitral.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que **la pretensión de Cresud SACIFyA no puede prosperar**. En efecto, si bien se está ante un caso concreto, puesto que existe determinación impositiva, la acción debe ser desestimada en razón de que Cresud SACIFyA no ha cumplido con los requisitos establecidos en los arts. 7° y 8° del Reglamento Procesal.

ATRIBUCION DE GASTOS COMUNES A TODA LA ACTIVIDAD DE LA EMPRESA

Que, efectivamente, en lo que refiere a la **atribución de gastos comunes a toda la actividad de la empresa**, cabe destacar que dicha tarea **debe ser efectuada**, conforme surge del artículo 4° del Convenio Multilateral, **mediante datos ciertos**, es decir, que deben surgir de la documentación respaldatoria **que posibilite determinar donde efectivamente han sido soportados**, y aquellos "...que no puedan ser atribuidos con certeza, se distribuirán en la misma proporción que los demás, siempre que sean de escasa significación con respecto a éstos. **En caso contrario, el contribuyente deberá distribuirlo mediante estimación razonablemente fundada**". Ante la imposibilidad de calcular los coeficientes, en este caso de gastos, sobre datos ciertos, es decir, con los documentos que avalen dicho accionar, **cualquier metodología que se utilice para "presumir" el monto a atribuir a las distintas jurisdicciones, debe partir de un elemento cierto, que posibilite su verificación** y que, conforme a cómo desarrolla su actividad el contribuyente, pueda cuantificar los mismos lo más cercano posible a la realidad ocurrida. El contribuyente dice que la metodología empleada a estos fines es ajustada a derecho y es razonable para lograr una equitativa distribución de la base imponible, pero no justifica el porqué de no haber utilizado para ello datos ciertos, tal como lo dispone la norma y utiliza la presunción prevista en la misma.

Que con relación a la forma de determinar la porción de gastos comunes o compartidos asociados a ingresos obtenidos por operaciones encuadradas en el artículo 13 del CM, la jurisdicción dice que: "...el ajuste practicado por la inspección en su profundo análisis tuvo en cuenta en el ajuste de la atribución de gastos la incidencia por aplicación del artículo 13, en el caso de aquellos gastos que se relacionan con actividades que se desarrollan en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y no tienen ningún tipo de relación con la actividad agropecuaria que realiza la empresa, correspondiendo por tanto no hacer lugar al agravio incoado". Esta conclusión no ha sido refutada por la firma con elementos ciertos como para afirmar que es correcto su forma de actuar, solamente expresa que su accionar ha sido efectuado "...en línea con lo dispuesto por el artículo 4° del Convenio Multilateral..." **utilizando un**

procedimiento basado en el cálculo de un porcentaje que surge “...del cociente entre los ingresos del artículo 2º y 13...”, es decir, **ha estimado la incidencia porcentual de los ingresos de ambas actividades, sin hacer ninguna referencia a la fundamentación del porqué la utilización de esa metodología**, tal como lo prescribe la norma a que hace referencia.

Que cabe decir **lo mismo en lo que refiere a los gastos por operaciones de exportación de granos al exterior**, ya que Cresud SACIFyA afirma que ha obrado en función de las normas de aplicación pero no ha acompañado elementos de prueba suficientes como para desvirtuar el accionar de la jurisdicción sobre el particular. En ese sentido, se hace necesario recalcar que si bien la contribuyente manifiesta cómo procedió, lo hace en forma muy genérica, sin acompañar documentación y/o antecedentes fehacientes que avalen sus dichos, para que de esa forma pueda desvirtuarse el ajuste realizado por el fisco, y sin especificar los fundamentos por los que ha obrado como lo ha hecho al no contar con la información de base cierta para la atribución de los gastos cuestionados.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Arbitral realizada el 8 de febrero de 2023.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar a la acción interpuesta por Cresud SACIFyA contra la Resolución N° 2180-GCABA-DGR-2020 dictada por la Subdirección General de Técnica Tributaria de la Dirección General de Rentas dependiente de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (AGIP), conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”.

RCP 01/2023 **Interpack SA c/Provincia de Buenos Aires** del 08.02.2023

Atribución de Sueldos y Cargas sociales

Atribución de Telecomunicaciones

Atribución de Gastos varios

Todas las plantas están en la PBA

Los gastos de comercialización (Sueldos y Cargas sociales) fueron asignados en función del coeficiente de ingresos

Como no se probó que hayan sido soportados en otra jurisdicción deben asignarse a la PBA

Los Gastos varios fueron asignados en función del coeficiente de ingresos

Como no se probó que hayan sido soportados en otra jurisdicción deben asignarse a la PBA

Los gastos de telecomunicaciones es razonable asignarlos en función de los ingresos

“Que la accionante señala que el punto central del conflicto es sobre la atribución de gastos: **Sueldos y Jornales**, **Contribuciones Sociales**, **Telecomunicaciones** y **Gastos Varios**. Indica que los gastos se distribuyen de acuerdo a su centro de costo, apropiándose en su gran mayoría a la provincia de Buenos Aires, dado que **todas las plantas de la compañía se encuentran ubicadas en dicha jurisdicción** y se apropian a otras jurisdicciones aquellos gastos que son soportados inequívocamente por otras jurisdicciones. Respecto de los rubros del cuadro de gastos del balance de publicación, destaca que los montos correspondientes a los mencionados rubros fueron apropiados a la provincia de Buenos, excepto únicamente los correspondientes a **centros de costos de comercialización**; ellos son los gastos correspondientes a vendedores y administración de ventas y no la totalidad de los mencionados rubros. **Los gastos que fueron prorrateados en función del coeficiente de ingresos por ventas**, son gastos que efectivamente incurrió comercialización en esas provincias. Sostiene que equivocadamente ARBA considera que los gastos de comercialización de “Sueldos y Jornales, Contribuciones Sociales, Telecomunicaciones y Gastos Varios” deberían apropiarse en un 100% a la provincia de Buenos Aires porque son soportados por las jurisdicciones en las cuales dichos gastos son distribuidos.

(..)

RESPUESTA DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires señala que la **ARBA ha realizado un ajuste** a la firma, el que consistió en la modificación del coeficiente unificado como consecuencia de **la incorrecta determinación del coeficiente de gastos**, detectándose diferencias en los rubros “**Sueldos y Jornales**”, “**Contribuciones Sociales**”, “**Telecomunicaciones**” y “**Gastos Varios**”, toda vez que se pudo constatar, que **el contribuyente prorratea los montos de dichos gastos en función del coeficiente de ingresos**. Sostiene que dicho proceder no se condice con las disposiciones del Convenio Multilateral ni con el criterio emanado de los organismos de aplicación de la misma, procediendo la fiscalización a efectuar el ajuste de los citados rubros, conforme lo normado en el art 4° del citado acuerdo, es decir, atribuyendo las citadas erogaciones a la jurisdicción donde las mismas fueron efectivamente soportadas. Destaca que durante la sustanciación del procedimiento determinativo y sumarial, se le requirió al contribuyente la documentación de respaldo de los gastos a los fines de verificar el correcto cálculo del coeficiente de gastos por parte del mismo, no habiendo la firma presentado nueva documentación que pueda acreditar que los gastos en cuestión fueron soportados, en los términos del artículo 4° del Convenio Multilateral, en una jurisdicción distinta a la bonaerense y aclara que la firma no aportó ninguna documentación que pueda probar lo que afirma.

Que sostiene que **no existe ninguna norma del referido Convenio que habilite a asignar gastos en función de ingresos** y es por ello que la Comisión Arbitral se expidió expresamente en dicho sentido; entre otras que cita: la

Resolución N° 42/2015 “...Que en relación al ajuste del coeficiente de gastos, esta Comisión entiende que el criterio utilizado por la firma –atribuirlos en función de las ventas- no es el previsto en el Convenio. Que a este respecto, los gastos deben atribuirse al lugar donde efectivamente son soportados...”.

Que en definitiva, sostiene que **la provincia de Buenos Aires no hizo más que atribuir los gastos en función del lugar donde los empleados en cuestión prestan efectivamente su servicio**, tal como queda corroborado con las constancias del expediente administrativo y lo plasmado en la disposición determinativa, cumpliendo de esta forma con lo que manda el Convenio Multilateral y respetando el criterio sentado en los precedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que en diversos casos se pronunciaron en igual sentido que la postura sostenida por el fisco provincial.

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia se centra en la atribución de gastos correspondientes a los rubros: “Sueldos y Jornales”, “Contribuciones Sociales”, “Telecomunicaciones” y “Gastos Varios”.

Que la directriz sentada por el **artículo 4º del Convenio Multilateral** es que el gasto debe ser asignado al lugar en donde es efectivamente soportado, cuando tenga una relación directa con la actividad. Asimismo, a los fines de la asignación jurisdiccional de un gasto, debe tenerse presente la regla sentada por el segundo párrafo del artículo 4º, esto es, debe primar el principio de certeza.

SUELDOS Y JORNALES

Que, a su vez, **artículo 4º del Convenio Multilateral** expresamente dice que, en el caso de **sueldos, jornales** y otras remuneraciones, **se considerará que son soportados donde se prestan los servicios**; de ello se desprende que dichos gastos deben ser atribuidos a la jurisdicción en que los servicios han sido prestados directamente, es decir, **el lugar físico donde se desarrolle la actividad de los sujetos que los prestan; el gasto se soporta en el lugar geográfico donde desarrollen su actividad** y no donde puedan tener una relación con los ingresos por el hecho o consecuencia de haber efectuado “...llamadas telefónicas, concertación de ventas a través de correos electrónicos, fax, entre otros”, tal como lo enuncia la contribuyente en su presentación. Cabe hacer notar, también, que el contribuyente dice que en razón de no contar con la información necesaria ha asignado los gastos aplicando para ello “...el criterio...más razonable, equitativo, apropiado y real posible”, pero no aporta prueba alguna al respecto y no ha cumplido con la exigencia contenida en el propio artículo 4º del CM ni en el Reglamento Procesal (art. 8º). La sola mención de que su personal ha extendido su actividad, total o parcialmente, a otras jurisdicciones, y limitarse a aportar un papel de trabajo, no son elementos suficientes que sustenten debidamente que los mismos hayan sido soportados en ellas.

GASTOS VARIOS

Que tampoco puede prosperar la pretensión de Interpack SA en cuanto a los mentados **gastos varios**. Sobre el particular, si bien el contribuyente se encuentra en imposibilidad de contar con la documentación e información cierta como para asignar los gastos agrupados en este concepto, es su obligación primigenia, a efectos de utilizar la metodología de estimación prevista en la norma, que la misma debe estar debidamente fundada, cosa que no se observa en las presentes actuaciones. Es por tal razón que, en lo que respecta de este concepto de gastos, no es factible proceder a la revisión del criterio empleado por la jurisdicción, que se comparte, puesto que no se ha aportado ningún elemento de prueba cierto como para desvirtuar lo actuado por la misma.

GASTOS DE TELECOMUNICACIONES

Que, en cambio, en lo que respecta a los **gastos de telecomunicaciones**, cabe destacar que dadas las características de los mismos, **se hace muy dificultoso determinar con certeza la magnitud de este gasto que ha sido soportado en cada jurisdicción**, situación que **motiva que sea necesario la utilización de una estimación** o parámetro razonable para ello, conforme lo habilita el propio artículo 4° del CM. Ante ello, **se considera que la atribución de los mismos realizada en función de los ingresos responde adecuadamente a dicha norma**, lo cual avala el criterio del contribuyente respecto este tipo de gastos.

Que, en consecuencia, corresponde **confirmar el ajuste del coeficiente de gastos vinculados a sueldos y jornales, contribuciones sociales, y gastos varios; y acoger la pretensión de Interpack SA respecto de la atribución de gastos de telecomunicaciones**".

RCP 16/2022 **Interpack SA c/Provincia de Buenos Aires** del 08.09.2022

Todas las plantas se encuentran en la PBA

Distribución de Sueldos y Jornales y Contribuciones patronales

Distribución de Gastos varios

Los Sueldos administrativos se asignaron a la PBA

Los Sueldos de comercialización se asignaron en función del coeficiente de ingresos

Los Gastos varios relativos a la comercialización se asignaron en función del coeficiente de ingresos

Como no se probó que los empleados viajaran a otras jurisdicciones se deben asignar a la jurisdicción donde fueron contratados

“(..)

Que sobre los gastos de **sueldos y jornales** y **gastos varios**, expresa que como fuera expuesto al plantear el caso concreto, **los gastos se distribuyen de acuerdo a su centro de costo**, apropiándose en su gran mayoría a la provincia de Buenos Aires, dado que todas las plantas de la compañía se encuentran

ubicadas en dicha jurisdicción y se apropian a otras jurisdicciones aquellos gastos que son soportados inequívocamente por otras jurisdicciones. Respecto de los rubros del cuadro de gastos del Balance de Publicación, destaca que los montos correspondientes a los mencionados rubros fueron apropiados a la provincia de Buenos Aires, excepto, “únicamente”, los correspondientes a centros de costos de comercialización: ellos son los **gastos correspondientes a vendedores y administración de ventas**, y no la totalidad de los mencionados rubros; fueron distribuidos los gastos de comercialización, únicamente, de los rubros mencionados, mediante ese prorratio porque la fuerza de ventas de la compañía genera ingresos en las provincias a las cuales se apropiaron dicha porción de gastos; destinan parte de su tiempo a generar ingresos en esas provincias, efectuando llamadas telefónicas, concertación de ventas a través de correos electrónicos, fax, entre otros. Adicionalmente, viajan y efectúan gastos en dichas provincias y los vendedores hacían rendiciones de los gastos soportados en otras provincias ante viajes, tomaban aéreos, es decir que además de las comunicaciones a distancia con los clientes, en muchas oportunidades había gastos inequívocamente soportados en las provincias como podría ser un gasto de hotel. Agrega que los vendedores de la empresa no tienen un plan de ruta estipulado, sino que operan de acuerdo a las necesidades de los clientes y necesidades de negocios de la empresa y no están divididos por provincia. Para atender a los clientes no tienen un esquema o cronograma específico de viajes, sino que viajan según las distintas necesidades que van surgiendo; estas son, generalmente, por reuniones de trabajo, negociaciones de precio, cierres de acuerdos, desarrollos de nuevos productos, presencia en pruebas de nuestros productos en las líneas de envasado, o también por inconvenientes de calidad o entregas; a su vez, una parte considerable de su tiempo la dedican a atender a los clientes de manera remota, vía e-mail o teléfono. Es decir, que indubitablemente **los servicios y los gastos comerciales fueron prestados y soportados en las jurisdicciones en las que hubo ingresos** y el método utilizado responde a la realidad económica y al mejor criterio al momento del armado del coeficiente. Alega que los gastos en el Convenio Multilateral son los que otorgan sustento territorial a las jurisdicciones y por ello es imposible otorgar la totalidad de gastos de comercialización a una sola jurisdicción sin impugnar el coeficiente de ingresos por asignación de ventas a las distintas jurisdicciones; los gastos de comercialización son los que permiten efectuar ventas en otras jurisdicciones, sino no existiría sustento territorial en aquellas.

Que a efectos de arrimar en estas actuaciones las probanzas de sus argumentos, ofrece certificación contable en la que consta que bajo el período en discusión la compañía adquirió nuevos clientes con entregas de la mercadería y utilización económica de las mismas en provincias diferentes a la provincia de Buenos Aires, lo cual demuestra la acción y trabajo de los vendedores en las otras provincias y la consecutiva apropiación de parte de sus sueldos y gastos a cada una de dichas provincias. **Los sueldos del personal administrativo y operativo no presentan dudas y por ellos son asignados en el 100% a la provincia de Buenos Aires, pero los sueldos relacionados a comercialización, fuerza de ventas y administración de ventas, fueron apropiados de la forma más justa, proporcional y adecuada, en función a los criterios del impuesto sobre los ingresos brutos y criterios del Convenio**

Multilateral. Por otra parte, dice que el rubro **“gastos varios”** incluye: gastos de papelería y oficina, mantenimiento de insumos informáticos, refrigerios y almuerzos, gastos de representación, correos y encomiendas, atención a clientes y gastos varios de administración de ventas, de los cuales **se apropió sólo los relativos a comercialización por coeficiente de ingresos** y no el total del rubro. Por tanto, no es que se utilizó el coeficiente de ingresos por ventas para atribuir el total del rubro sino sólo la parte de comercialización.

(..)

RESPUESTA DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Buenos Aires advierte** que el recurso de apelación interpuesto por Interpack SA no introduce ninguna cuestión novedosa ni agravio distinto a los expuestos en oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral, motivo por el cual no logra conmover lo oportunamente resuelto por la Comisión Arbitral mediante la Resolución N° 29/2021.

Que destaca que **no existe ninguna norma del Convenio que habilite a asignar gastos en función de ingresos** y cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral en dicho sentido. Dice que en oportunidad de contestar el traslado conferido por la Comisión Arbitral, alegó que conforme se desprendía del acto determinativo, durante el transcurso de la fiscalización y conforme quedó plasmado en Acta de Comprobación (fs.222/223), el contribuyente solo aportó papeles de trabajo de armado de bases imponibles, informando los criterios de asignación de ingresos y gastos para el armado del coeficiente unificado aplicable al período fiscalizado, la cual se encuentra agregada a fs. 224/227 y 395/399. Del análisis de la citada información se verificó que la firma no aportó la documentación respaldatoria que sustentara la asignación de gastos, quedando constancia de ello en papel de trabajo obrante a fs. 466. Asimismo, indica que al presentar descargo ante la Disposición de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial, a fin de acreditar sus dichos, el contribuyente acompaña nuevamente papel de trabajo con la determinación del coeficiente de gastos, detallando los rubros de los sueldos y jornales, contribuciones sociales, telecomunicaciones y gastos varios, omitiendo proporcionar la documentación de respaldo correspondiente. Asimismo, advierte que de la propia presentación de la parte resultó el reconocimiento de ausencia de prueba que justifique la asignación de gastos efectuada, en tanto expresamente señaló que: “Atento el volumen de operaciones e información y los conceptos de los que se trata, no se cuenta con un detalle de las cuentas contables de gastos que componen cada uno de los mencionados rubros del cuadro de gastos del balance de publicación por provincias del país en las que se opera...”. Sostiene que la provincia de Buenos Aires no hizo más que atribuir los gastos en función del lugar donde los empleados en cuestión prestan efectivamente su servicio, tal como queda corroborado con las constancias del expediente administrativo y lo plasmado en la disposición determinativa, cumpliendo de esta forma con lo que manda el Convenio Multilateral y respetando el criterio sentado en los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que en diversos casos se pronunciaron en igual sentido. Añade que sin lugar a dudas se encuentra en cabeza del contribuyente la carga de destruir, con pruebas fehacientes, la presunción de legitimidad que todo acto

administrativo conlleva y la resolución determinativa emanada de ARBA goza de tal presunción, quedando en cabeza de la firma de referencia demostrar acabadamente lo contrario; el particular que alega en contra de la administración, tiene a su cargo la carga de la prueba del hecho que invoca como acción o excepción. Por otra parte, recuerda que la Comisión Arbitral no está obligada a disponer medidas de prueba de los actuados que a sus estrados sean presentados, conforme lo dispuesto en el artículo 8° del Reglamento Procesal. A tenor de lo expuesto, reitera que Interpack SA pretende suplir su ineficiencia probatoria de las instancias oportunas previas, solicitando medidas inadmisibles en éste estadio del proceso. Alega que Interpack SA no sólo no aportó la prueba documental idónea a instancias del proceso determinativo en aras de desvirtuar la fiscalización local (bastaba con acompañar las facturas que demuestren que los gastos que pretende agrupar con el calificativo de “comercialización en otras jurisdicciones” efectivamente fueron soportados en una jurisdicción distinta a provincia de Buenos Aires); tampoco lo hizo al momento de la presentación frente a la Comisión Arbitral. Agrega que Interpack SA improcedentemente reitera en esta instancia que se le otorgue una pericia contable; remarca que la firma a instancias procesales de la Comisión Arbitral, pretendió impetrar similar medida probatoria, la cual no tuvo lugar en dicho estadio del pleito, toda vez que el medio idóneo para acreditar sus alegaciones era la prueba documental. A su vez y en este mismo sentido, advierte que el contribuyente en esta instancia pretende demostrar la existencia de gastos de comercialización soportados en una jurisdicción distinta a la provincia de Buenos Aires, mediante una certificación contable que sólo constató la presencia de clientes cuyas entregas se realizaron en jurisdicciones distintas a la de la provincia de Buenos Aires. Añade que para realizar su informe el perito no constató documentación que permita determinar la asignación a extraña jurisdicción de los rubros “sueldos y cargas sociales del personal de ventas” y “gastos varios”, como por ejemplo gastos de viajes, viáticos o planillas de visita de los empleados en jurisdicciones distintas a provincia de Buenos Aires. En rigor, el experto, mediante la certificación contable, solo centró su informe en querer demostrar la confección del coeficiente de ingresos, siendo que él mismo nunca estuvo controvertido, y no acreditó con documentación fehaciente e idónea, única prueba válida en el presente caso, donde fueron soportados los gastos, como prevé el espíritu del Convenio Multilateral en el art. 4°. Por las razones expuestas, dice que resulta improcedente e insuficiente la certificación contable, correspondiendo, entonces, confirmar el decisorio de Comisión Arbitral.

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

Que **esta Comisión Plenaria observa** que de lo reseñado precedentemente, los puntos centrales del caso son: i) la solicitud de nulidad por parte de la apelante de la Resolución CA N° 29/2021; ii) cuál es la forma en que deben ser atribuidos los gastos correspondientes a: **sueldos y jornales, y contribuciones sociales y gastos varios**; y iii) la solicitud, en subsidio, por parte de la apelante de aplicar el Protocolo Adicional.

(..)

SUELDOS Y JORNALES Y CONTRIBUCIONES SOCIALES

NO SE DEBEN ASIGNAR EN FUNCION DE LOS INGRESOS

Que respecto del punto ii), tampoco puede prosperar la pretensión de la apelante. En efecto, la directriz sentada por el artículo 4° del Convenio Multilateral es que **el gasto debe ser asignado al lugar en donde es efectivamente soportado**, cuando tenga una relación directa con la actividad. En segundo lugar, a los fines de la asignación jurisdiccional de un gasto, debe tenerse presente la regla sentada por el segundo párrafo del artículo 4°, esto es, **debe primar el principio de certeza**. El contribuyente o el fisco deben intentar agotar los medios necesarios a fin de establecer con el mayor grado de certeza posible el lugar en que efectivamente es soportado un gasto teniendo en cuenta para ello la realidad económica (art. 27 y 30 del CM). En otras palabras, para que resulte posible la aplicación de un parámetro a los fines de la asignación de un gasto debe acreditarse la dificultad para asignar el mismo, salvo que dicha dificultad surja en forma clara y patente o se desprenda de la naturaleza del propio gasto. En este sentido, en cuanto a **la asignación de sueldos y jornales y contribuciones sociales** vinculadas a las fuerzas de venta de la empresa, debe -en primer lugar- asignarse al lugar en el que es soportado. En consecuencia, la asignación de estos rubros debe realizarse teniendo en cuenta la actividad de los empleados y su vinculación con la actividad de la empresa. Si bien el contribuyente alega que una parte de los empleados están afectados a tareas de comercialización, que los mismos viajan, que envían correos electrónicos como parte de sus acciones de ventas, no aporta gastos de hotel, restaurante, peajes, combustibles, no acompaña correos electrónicos, declaraciones de clientes u ofrece oficio a los mismos, etc.; es esto, no se ha acreditado la plataforma fáctica en que se sustenta. Si se trata de empleados cuya tarea consiste en realizar ventas o atender clientes de una determinada jurisdicción parece razonable que dicho gasto resulte atribuido a dicha jurisdicción; ello es así, dado que la tarea del empleado tiene directa vinculación con la actividad del contribuyente que busca alcanzar a sujetos radicados en otras jurisdicciones. La situación actual y la evolución de la tecnología permiten que un empleado preste sus servicios en un lugar distinto al cual se encuentra su puesto de trabajo. Ahora si bien ello es posible, debe ser efectivamente acreditado, no basta con afirmar que un grupo de empleados esté asignado a brindar servicios en otras jurisdicciones para tener por cierto dicho hecho. Además, se tratan de hechos positivos que pueden ser acreditados en forma simple y sencilla, y encontrándose el contribuyente en la mejor forma de acreditar dicho hecho. En el caso concreto, en cuanto a los sueldos y jornales y las contribuciones de cargas sociales, el contribuyente se ha limitado a presentar un papel de trabajo, pero no ha aportado elementos que den sustento a que efectivamente ese grupo de empleados preste servicios en forma total o parcial en otras jurisdicciones. Siendo ello así, **parece lógico que el fisco asigne el gasto al lugar en el que el empleado ha sido contratado, tiene su puesto de trabajo**, y lógicamente -salvo prueba en contrario- es el lugar en el que se presta el servicio y se soporta el gasto. Por lo demás, carece de sentido avanzar sobre la razonabilidad o no de utilizar como parámetro los ingresos o las ventas, dado que no se ha acreditado que los empleados presten servicios que tengan efectos en otras jurisdicciones.

GASTOS VARIOS

NO SE DEBEN ASIGNAR EN FUNCION DE LOS INGRESOS

Que en cuanto a los mentados **gastos varios**, cabe concluir que la inclusión de estos en dicha categoría no implica por sí sólo que los mismos resulten difíciles de atribuir. Interpack SA no ha aportado siquiera un detalle de los mismos, no aporta comprobantes, ni otros elementos documentales que permitan evaluar cuáles son los gastos. A modo de ejemplo, los gastos por refrigerios y almuerzos se deben asignar al lugar en donde se brindaron los mismos, no resultando ello dificultoso, y **siendo por lo tanto irrazonable** -en principio- **asignarlos en función de los ingresos**.

(..)

LA COMISIÓN PLENARIA

CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77

RESUELVE:

ARTÍCULO 1°.- **No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Interpack SA** contra la Resolución CA N° 29/2021, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”.

RCA 29/2021 **Interpack SA c/Provincia de Buenos Aires** del 06.10.2021

SUELDOS Y CARGAS SOCIALES

-SE ASIGNAN AL LUGAR DONDE EL EMPLEADO TIENE SU PUESTO DE TRABAJO

TELECOMUNICACIONES

-NO EXISTIENDO CERTEZA SOBRE EL LUGAR EN QUE SON EFECTIVAMENTE SOPORTADOS ES RAZONABLE ASIGNARLOS EN FUNCION DE LOS INGRESOS

GASTOS VARIOS

-SE PUEDEN ASIGNAR CON CERTEZA

“Que la accionante señala que el punto central del conflicto es sobre la atribución de gastos: **Sueldos y Jornales, Contribuciones Sociales, Telecomunicaciones y Gastos Varios**.

Indica que los gastos se distribuyen de acuerdo a su centro de costo, **apropiándose en su gran mayoría a la provincia de Buenos Aires**, dado que todas las plantas de la compañía se encuentran ubicadas en dicha jurisdicción y se apropian a otras jurisdicciones aquellos gastos que son soportados inequívocamente por otras jurisdicciones.

Respecto de los rubros del cuadro de gastos del balance de publicación, destaca que los montos correspondientes a los mencionados rubros fueron apropiados a la provincia de Buenos, excepto los correspondientes a centros de costos de comercialización; ellos son los gastos correspondientes a vendedores y administración de ventas y no la totalidad de los mencionados rubros.

*Los **gastos que fueron prorrateados en función del coeficiente de ingresos por ventas**, son gastos que efectivamente incurrió comercialización en esas provincias. Sostiene que equivocadamente ARBA considera que los gastos de comercialización de “**Sueldos y Jornales, Contribuciones Sociales, Telecomunicaciones y Gastos Varios**” deberían apropiarse en un 100% a la provincia de Buenos Aires porque son soportados por las jurisdicciones en las cuales dichos gastos son distribuidos.*

Que sostiene que la fuerza de ventas de la compañía genera ingresos en las provincias a las cuales se apropiaron dicha porción de gastos; destinan parte de su tiempo a generar ingresos en esas provincias efectuando llamadas telefónicas, concertación de ventas a través de correos electrónicos, fax, entre otros.

Adicionalmente, viajan y efectúan gastos en dichas provincias. Los vendedores hacían rendiciones de los gastos soportados en otras provincias ante viajes, tomaban aéreos, es decir que además de las comunicaciones a distancia con los clientes en muchas oportunidades había gastos inequívocamente soportados en las provincias como podría ser un gasto de hotel.

Destaca que atento el volumen de operaciones e información y los conceptos de los que se trata, no cuenta con un detalle de las cuentas contables de gastos que componen cada uno de los mencionados rubros del cuadro de gastos del balance de publicación por provincias del país en las que opera, por ello el criterio adoptado es el más razonable y real posible.

Los vendedores de la empresa no tienen un plan de ruta estipulado, sino que operan de acuerdo a las necesidades de los clientes y necesidades de negocios de la empresa, no están divididos por provincia. Para atender a los clientes no tienen un esquema o cronograma específico de viajes, sino que viajan según las distintas necesidades que van surgiendo. Están son, generalmente, por reuniones de trabajo, negociaciones de precio, cierres de acuerdos, desarrollos de nuevos productos, presencia en pruebas de productos en las líneas de envasado o también por inconvenientes de calidad o entregas. A su vez, una parte considerable de su tiempo la dedican a atender a los clientes de manera remota vía e-mail o teléfono.

Es decir, que indubitablemente los servicios y los gastos comerciales fueron prestados y soportados en las jurisdicciones en las que hubo ingresos y el método utilizado responde a la realidad económica y al mejor criterio al momento del armado del coeficiente.

Para mayor abundamiento, en el rubro “Gastos Varios”, dice que en el papel de trabajo aportado puede observarse que se trata de gastos efectuados para la consecución de nuevos clientes y gastos relaciones con estas ventas que no se dan únicamente en la Provincia de Buenos Aires, como por ejemplo gastos de representación, almuerzos con clientes, atención a clientes, entre otros (Cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral)”.

OPINION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

*“Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Buenos Aires** señala que la ARBA ha realizado un ajuste a la firma, el que consistió en la modificación del coeficiente unificado como consecuencia de la incorrecta determinación del coeficiente de gastos, detectándose diferencias en los rubros “Sueldos y Jornales”, “Contribuciones Sociales”, “Telecomunicaciones” y “Gastos Varios”, toda vez que **se pudo constatar, que el contribuyente prorratea los montos de dichos gastos en función del coeficiente de ingresos.***

Sostiene que dicho proceder no se condice con las disposiciones del Convenio Multilateral ni con el criterio emanado de los organismos de aplicación de la misma, procediendo la fiscalización a efectuar el ajuste de los citados rubros, conforme lo normado en el art 4° del citado acuerdo, es decir, atribuyendo las citadas erogaciones a la jurisdicción donde las mismas fueron efectivamente soportadas.

Destaca que durante la sustanciación del procedimiento determinativo y sumarial, se le requirió al contribuyente la documentación de respaldo de los gastos a los fines de verificar el correcto cálculo del coeficiente de gastos por parte del mismo, no habiendo la firma presentado nueva documentación que pueda acreditar que los gastos en cuestión fueron soportados, en los términos del artículo 4° del Convenio Multilateral, en una jurisdicción distinta a la bonaerense y aclara que la firma no aportó ninguna documentación que pueda probar lo que afirma”.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

*“Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia en la atribución de gastos correspondientes a los rubros: **“Sueldos y Jornales”, “Contribuciones Sociales”, “Telecomunicaciones” y “Gastos Varios”.***

*Que la directriz sentada por el artículo 4° del Convenio Multilateral es que **el gasto debe ser asignado al lugar en donde es efectivamente soportado, cuando tenga una relación directa con la actividad.** Asimismo, a los fines de la asignación jurisdiccional de un gasto, debe tenerse presente la regla sentada por el segundo párrafo del artículo 4°, esto es, debe primar el principio de certeza. El contribuyente o el fisco deben intentar agotar los medios necesarios a fin de establecer con el mayor grado de certeza posible el lugar en que efectivamente es soportado un gasto.*

SUELDOS Y JORNALES Y CONTRIBUCIONES PATRONALES

Que sentado lo expuesto, cabe destacar que en cuanto a la asignación de **sueldos y jornales y contribuciones sociales vinculadas a las fuerzas de venta** de la empresa, debe en primer lugar asignarse este gasto al lugar en que el mismo es soportado. En consecuencia, la asignación de estos rubros debe realizarse teniendo en cuenta la actividad de los empleados y su vinculación con la actividad de la empresa. **Si se trata de empleados cuya tarea consiste en realizar ventas o atender clientes de una determinada jurisdicción, parece razonable que dicho gasto resulte atribuido a dicha jurisdicción.** Ello es así, dado que la tarea del empleado tiene directa vinculación con la actividad del contribuyente que busca alcanzar a sujetos radicados en otras jurisdicciones. La situación actual y la evolución de la tecnología permiten que un empleado preste sus servicios en un lugar distinto al cual se encuentra su puesto de trabajo. Ahora, si bien ello es posible, debe ser efectivamente acreditado, no basta con afirmar que un grupo de empleados esté asignado a brindar servicios en otras jurisdicciones para tener por cierto dicho hecho. Además, se tratan de hechos positivos que pueden ser acreditados en forma más simple y sencilla, y encontrándose el contribuyente en la mejor forma de acreditar dicho hecho.

Que en el caso concreto, en cuanto a los sueldos y jornales y las contribuciones de cargas sociales, el contribuyente se ha limitado a presentar un papel de trabajo, pero no ha aportado elementos que den sustento a que efectivamente ese grupo de empleados preste servicios en forma total o parcial en otras jurisdicciones. Siendo ello así, **parece lógico que el fisco asigne el gasto al lugar en el que el empleado ha sido contratado, tiene su puesto de trabajo y lógicamente –salvo prueba en contrario– es el lugar en el que se presta el servicio y se soporta el gasto.**

GASTOS VARIOS

Que tampoco puede prosperar la pretensión de Interpack S.A. en cuanto a los mentados **gastos varios**. Al respecto, cabe concluir que la inclusión de estos en dicha categoría **no implica por sí sólo que los mismos resulten difíciles de atribuir.** Si bien no se cuenta con el plan de cuentas de la empresa, en general en dicha cuenta se registran distintos gastos menores y en ocasiones esporádicos que no revisten relevancia para tener una registración en una cuenta de gastos particular en la contabilidad pero **ello no implica que no pueda establecerse con certeza el lugar en que corresponde su asignación geográfica** de acuerdo a la información que surja de cada comprobante.

GASTOS DE TELECOMUNICACIONES

Que, en cambio, en lo que respecta a los **gastos de telecomunicaciones**, cabe destacar que por su diversidad (**internet, llamadas, mensajería, datos, etc.**) resulta muy difícil la obtención de elementos que permitan atribuir los mismos con certeza, es por ello que se deberá utilizar para la asignación de ellos un parámetro razonable de conformidad con lo establecido en la última parte del segundo párrafo del artículo 4° del Convenio Multilateral. En este sentido, **no existiendo certeza sobre el lugar en que son efectivamente soportados los gastos de telecomunicaciones, la asignación de los**

misimos en función de los ingresos resulta un parámetro razonable de conformidad con la última parte del segundo párrafo del artículo 4° del Convenio Multilateral.

Que, en consecuencia, corresponde confirmar el ajuste del coeficiente de gastos vinculados a sueldos y jornales, contribuciones sociales, y gastos varios; y acoger la pretensión de Interpack S.A. respecto de la atribución de gastos de telecomunicaciones. Que respecto a la solicitud de aplicación del Protocolo Adicional, Interpack S.A. no ha cumplimentado los requisitos exigidos por la Resolución General N° 3/2007, en particular su artículo 2°.

RCP 13/2022 **Nike Argentina SRL c/Provincia de Santa Fe** del 09.06.2022

Atribución de Sueldos y Cargas sociales

Los sueldos del empleado de Santa Fe deben asignarse a Santa Fe

“Que la apelante, en su recurso, señala que en la resolución que recurre, la controversia estriba en determinar si las regalías son “gastos computables” en los términos del artículo 3° del Convenio Multilateral y en la correcta atribución de los sueldos y cargas sociales.

Que sostiene que tal como fuera expuesto oportunamente en el escrito de inicio ante la Comisión Arbitral, el criterio de asignación de los gastos correspondientes al pago de regalías comerciales que fuera aplicado por Nike Argentina SRL ante la jurisdicción de Santa Fe, no ha sido otro que el determinado por la Comisión Arbitral y Plenaria en acatamiento del dictado de la Resolución N° 41/2015 (CA) luego confirmada por la Resolución N° 13/2016 (CP), mediante las cuales los organismo de aplicación dispusieron para el caso concreto de la firma que el pago de regalías realizado por ella eran consideradas como “gastos no computables”. Destaca que no es posible que se desconozca en el caso concreto la aplicación de los precedentes señalados respecto al criterio de “no computabilidad” del gasto por pago de regalías, so pretexto ahora de pretender una distinción técnica entre regalías “comerciales” respecto de las regalías que son pagadas por “transferencia de know-how” tomando para ello en consideración el modo particular convenido entre las partes para determinar su pago, toda vez que en ambos casos, el pago al franquiciante lo era en función de sus ingresos. En adición a lo expuesto, remarca que con posteridad a los numerosos precedentes dictados en el sentido indicado, recién con fecha 17/06/2020 la Comisión Arbitral emitió la Resolución General Interpretativa N° 8/2020 a través de la cual determinó un criterio general para el tratamiento de los gastos pagados en concepto de regalías y que ninguna diferencia ha considerado a los efectos de su aplicación, otorgando a todas las regalías, sean estas comerciales o por know how, el mismo criterio. En función de lo expuesto, dice que el gasto con el proveedor Club Atlético Rosario Central debe ser considerado como “no computable”.

Que, por otra parte, se agravia de la postura tomada por la Comisión Arbitral respecto a la distribución de gastos por **sueldos y cargas sociales** abonadas a un supuesto vendedor de la zona, los que supuestamente no habrían sido considerados a los fines del armado del coeficiente de gastos de la jurisdicción. Trae a colación que dichos gastos deben atribuirse en su totalidad a la provincia de Buenos Aires, conforme al criterio sentado en las Resoluciones Nros. 41/2015 (CA) y 13/2016 (CP). Añade que en dicha oportunidad se fijó el criterio de atribución de los gastos de sueldos y cargas sociales, estableciendo que deberían ser asignados en su totalidad a la provincia de Buenos Aires por ser el territorio en el cual el gasto ha sido soportado efectivamente, considerando para ello que la empresa posee la planta y oficina administrativa en dicha jurisdicción, es decir que son originados siempre en la sede por tener allí su administración. Dice que conformar el ajuste practicado por la Administración de Santa Fe, significaría ir en contra al criterio de distribución del coeficiente unificado sentado por esa Comisión Arbitral y Plenaria en las citadas resoluciones dictadas para el caso concreto de la sociedad y que esta acató, lo que asimismo generaría un perjuicio irreparable toda vez que habría ingresado en demasía el impuesto en las distintas jurisdicciones en virtud de las rectificativas presentadas, no respetándose la correcta distribución de la totalidad de los ingresos en todas las provincias en las cuales posee actividad.
(..)

RESPUESTA DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Santa Fe señala**, en primer término, que no se han expuestos nuevos fundamentos por parte de la apelante que posibiliten conmovier lo resuelto por la Comisión Arbitral a través de la Resolución CA 28/2021.

Que en relación a los gastos en concepto de las denominadas “regalías comerciales” que fueron abonadas por Nike Argentina SRL al Club Atlético Rosario Central, señala que la apelante con el objeto de reforzar su postura respecto a la no computabilidad de tales gastos, trae a colación -como lo hiciera en la acción ante la CA- las Resoluciones Nº 41/2015 (CA) y 13/2016 (CP). Advierte, al respecto, que en ese caso se trataba de regalías que la firma abonaba por la concesión del “know how” y en el caso de autos, según los dichos de la apelante y en base al análisis de las pruebas aportadas, se puede concluir que se está frente a regalías de tipo comerciales, que fueron abonadas por la empresa al Club Atlético Rosario Central. Remarca que el tratamiento a otorgar a los gastos por regalías depende de si puede establecerse o no una vinculación entre éstos y el nivel de actividad desarrollado en una jurisdicción, es decir, si la magnitud del gasto guarda proporción directa con los ingresos obtenidos en ella. En el caso de autos, señala que no puede soslayarse que el Club Atlético Rosario Central concentra su mayor actividad deportiva en la ciudad de Rosario, pues es allí donde se encuentran la mayor cantidad de aficionados, socios y simpatizantes y, de esta manera, los productos que Nike Argentina SRL comercializa con la identificación del club de la provincia de Santa Fe, guardan una estrecha relación con los ingresos que provienen de aquella jurisdicción, los cuales son reconocidos por la firma bajo el concepto de “regalías”. Destaca, asimismo, que en los antecedentes más recientes, los organismos de aplicación

del Convenio Multilateral -que cita- se han expedido en el sentido que sustentara la Comisión Arbitral a través de la resolución ahora apelada, criterio que ha sido receptado por la Resolución General CA 8/2020. En conclusión, sostiene que las regalías abonadas por Nike Argentina SRL al Club Atlético Rosario Central, son computables a los fines de la elaboración del coeficiente de gastos, por lo que debe rechazarse el planteo efectuado por la apelante.

Que con respecto a los gastos en concepto de sueldos y cargas sociales, señala que en base a la información aportada por la propia firma, es decir, los papeles de trabajo utilizados para la confección de los formularios 931 de AFIP, la fiscalización constató que **uno de los trabajadores prestaba servicios como vendedor en dicha jurisdicción** y, en consecuencia, la actuante procedió a atribuir los sueldos y cargas sociales de aquel empleado a la provincia de Santa Fe, dado que allí se verificaba la prestación efectiva de sus servicios; por lo tanto, resulta errada la postura de la agraviada. También observa que -a fs. 696- la fiscalización requirió a la empresa que informe si posee empleados vendedores en la zona de Santa Fe. A fs. 700, la apelante **aporta el detalle de remuneraciones y cargas sociales del empleado JJC., siendo que éste presta servicios como vendedor en la provincia de Santa Fe.** En consecuencia, se procedió a atribuir los sueldos y cargas sociales de aquel empleado a dicha jurisdicción, dado que -tal como la misma empresa lo reconoce- allí se verificaba la prestación efectiva de sus servicios; por lo tanto, resulta errada la postura de la apelante. Cita a su favor antecedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral.

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a revocar la resolución de la Comisión Arbitral al no lograr la apelante conmovier lo decidido en aquella instancia. En efecto, los gastos en concepto de regalías comerciales que fueron abonadas por Nike Argentina SA al Club Atlético Rosario Central, resultan computables en los términos del artículo 3° del Convenio Multilateral. Respecto de **los gastos del rubro sueldo y cargas sociales, cabe atribuirlos al lugar de efectiva prestación de servicios del personal y está acreditado en las actuaciones que Nike Argentina SA tiene un empleado que presta servicios como vendedor en la provincia de Santa Fe.**

(..)

LA COMISIÓN PLENARIA CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77

RESUELVE:

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Nike Argentina SRL contra la Resolución CA N° 28/2021, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”.

RCA 28/2021 **Nike Argentina SRL c/Provincia de Santa Fe** del 06.10.2021

SUELDOS Y CARGAS SOCIALES. SE TRATA DE SERVICIOS PRESTADOS EN LA PROVINCIA DE SANTA FE

REGALIAS COMERCIALES. CORRESPONDEN AL CLUB ATLETICO ROSARIO CENTRAL

PUBLICIDAD Y PROPAGANDA. SON NO COMPUTABLES

MATERIA PRIMAS. SON NO COMPUTABLES

HONORARIOS Y RETRIBUCIONES POR SERVICIOS. SE TRATA DE SERVICIOS PRESTADOS FUERA DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

GASTOS DE MOVILIDAD Y VIAJES. SE TRATA DE VIATICOS DE UN EMPLEADO

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

*“Que **esta Comisión Arbitral observa** que conforme las alegaciones de las partes, la controversia ha quedado circunscripta al disímil criterio en los gastos correspondientes a los rubros **sueldos y cargas sociales** (Resoluciones N° 17-0/2019 y N° 18-9/2019) y en concepto de **regalías comerciales** (Resolución N° 18-9/2019).*

Que la provincia de Santa Fe se aviene a acoger los planteos de Nike Argentina S.A. respecto de los gastos correspondientes a publicidad y propaganda (Resoluciones N° 17-0/2019 y N° 18-9/2019, gastos efectuados con el proveedor Sadesa SA (Resolución N° 18-9/2019), gastos de honorarios y retribuciones por servicios (Resolución N° 18- 9/2019) y gastos de movilidad y viajes (Resolución N° 18-9/2019). En efecto, le asiste razón a la accionante en estos rubros:

PUBLICIDAD Y PROPAGANDA. SON NO COMPUTABLES

*- Está acreditado en las actuaciones que los gastos vinculados con los deportistas patrocinados son erogaciones que revisten el carácter de **publicidad y propaganda**, que de conformidad con lo establecido in el inciso c) del artículo 3° del Convenio Multilateral, **no se computan como gastos**.*

MATERIAS PRIMAS. SON NO COMPUTABLES

*- Tampoco resulta computable en los términos del inc. a) del 3° del Convenio Multilateral los gastos efectuados por Nike Argentina SA con el proveedor Sedesa SA: se trata de **materias primas** (cueros curtidos) que la accionante adquiere a terceros y las mismas se incorporan físicamente o se agregan al producto terminado (calzados y otros productos). Asimismo, a tenor de lo dispuesto en la Resolución General N° 2/2018 tampoco resultan computables los “gastos de exportación”.*

HONORARIOS Y RETRIBUCIONES POR SERVICIOS

- Respecto a la atribución de los **gastos de honorarios y retribuciones por servicios**, está acreditado que el proveedor Hormiga Diseño S.A. prestó el servicio de diseño de dos colecciones de línea deportiva de la firma, conforme se infiere de las facturas aportadas; mientras que, en relación al proveedor Medicina Laboral para empresas S.A., se trata de servicios médicos prestados en la provincia de Buenos Aires y C.A.B.A. En ambos casos, los servicios prestados por dichas firmas fueron soportados efectivamente fuera de la provincia de Santa Fe.

GASTOS DE MOVILIDAD Y VIAJES

- Finalmente, respecto de los **gastos de movilidad y viajes**, de acuerdo a la documental aportada, corresponden a rendición de anticipos de viáticos de LF que fuera empleado de la accionante (habiendo prestado servicios en Marketing) y fueron asignados correctamente por Nike Argentina SA a las jurisdicciones, entre ellas, la provincia de Santa Fe.

SUELDOS Y CARGAS SOCIALES

Que, en cambio, no puede prosperar la pretensión de la accionante respecto de los gastos correspondientes a sueldos y cargas sociales (Resoluciones N° 17-0/2019 y N° 18- 9/2019) y en concepto de regalías comerciales (Resolución N° 18-9/2019).

Que en efecto, los gastos del rubro **sueldo y cargas sociales** se deben atribuir al lugar donde el personal efectivamente presta los servicios y está acreditado en las actuaciones que Nike Argentina S.A. tiene un empleado que presta servicios como vendedor en la provincia de Santa Fe.

Que, finalmente, los gastos en concepto de **regalías comerciales** que fueron abonadas por Nike Argentina S.A. al Club Atlético Rosario Central, resultan computables en los términos del artículo 3° del Convenio Multilateral.

RCA 3/2020 **Enod SA c/Provincia de Buenos Aires** del 15.04.2020

IMPUTACION DE GASTOS BANCARIOS, GASTOS DE MOVILIDAD Y VIATICOS, FLETES Y COMBUSTIBLES

OPINION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

GASTOS BANCARIOS

“Que **en cuanto a los gastos bancarios**, la inspección solicitó a la accionante que informara las cuentas con las que contaba, del análisis de los extractos aportados surge que **de un total de 14 cuentas, 12 se encuentran radicadas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**. Ante dicha situación, se solicitó al

contribuyente que discriminara por los años 2011 a 2014 los gastos bancarios originados en las cuentas radicadas en extraña jurisdicción, bajo apercibimiento de determinarlos en función de la información obrante en el expediente administrativo. Habiendo constatado el incumplimiento de lo solicitado, **se procedió a atribuir a la jurisdicción en base al porcentaje que surge de la siguiente fórmula: cuentas bancarias radicadas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires respecto de las cuentas bancarias totales.**

GASTOS DE MOVILIDAD Y VIATICOS FLETES Y COMBUSTIBLES

Que **respecto a los gastos de movilidad y viáticos**, en los años 2011 y 2012, la accionante no asignó erogación alguna a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires mientras que para el año 2014 atribuyó un monto que determinó en función del coeficiente de ingresos declarado para esta jurisdicción. Por dicho motivo, se le intimó para que acreditara lo informado con documentación de respaldo bajo apercibimiento de determinar en función de las pruebas obrantes en el expediente administrativo. Toda vez que no cumplió el requerimiento efectuado **se distribuyeron los montos utilizando el coeficiente unificado determinado por la fiscalización para los períodos 2011, 2012 y 2014.** En lo referido a **fletes y combustibles**, al igual que en punto anterior, **Enod S.A.** en los años 2011 y 2012 no asignó erogación alguna a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, mientras que para el año 2014 atribuyó un monto que determinó en función del coeficiente de ingresos declarado para dicha jurisdicción. También la inspección intimó que acreditara lo informado con documentación respaldatoria bajo apercibimiento de asignar en función de los elementos probatorios obrantes en la actuación. Constatada la falta de cumplimiento de lo requerido, **el 50% del total de los gastos se lo distribuyó utilizando el coeficiente unificado determinado por la fiscalización para los años 2011, 2012 y 2014,** teniendo en cuenta que los establecimientos de la empresa están ubicados fuera de esta jurisdicción”.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

“Que tampoco puede prosperar la pretensión de **Enod S.A.** respecto del coeficiente de gastos. En efecto, respecto del concepto deudores incobrables, la Comisión Arbitral dictó la Resolución General N.º 5/2012 mediante la cual se establece que dicho concepto no resulta computable para la confección del coeficiente de gastos.

Que lo propio cabe decir con relación al ajuste del coeficiente de gastos referido al rubro **gastos bancarios, gastos de movilidad y viáticos y fletes y combustibles.** **Respecto de los gastos bancarios, Enod S.A.** los consideró, equivocadamente, no computables y, además, no ha aportado pruebas para desvirtuar el ajuste practicado. Tampoco lo ha hecho **respecto de los gastos de movilidad y viáticos y fletes y combustibles,** que si bien esta Comisión tiene dicho que el criterio utilizado para su atribución no es en función de las ventas, puesto que no es el previsto en el Convenio Multilateral, ya que los gastos deben atribuirse al lugar donde efectivamente son soportados, lo cierto es que, en este caso concreto, **esta Comisión comparte lo practicado por la**

*jurisdicción determinante que **utilizó una presunción consistente en la aplicación del coeficiente de ingresos ante la falta de pruebas** que hubieran permitido una atribución con absoluta certeza”.*

RCA 17/2020 **Whirlpool Argentina SRL c/Provincia de Santa Fe** del 14.10.2020

IMPUTACION DE SUELDOS, CARGAS SOCIALES Y REGALIAS

“Que esta Comisión Arbitral observa que, conforme las exposiciones de las partes, las cuestiones controvertidas son: 1) el disímil criterio para la atribución de los ingresos provenientes de la comercialización de mercaderías que hace el contribuyente con sus clientes Electrónica Megatone S.A. y Bazar Avenida S.A.; y 2) las diferencias de criterio para la atribución de los gastos referidos a sueldos y cargas sociales de un determinado vendedor y respecto de las “regalías” que abona Whirlpool Argentina S.R.L. en concepto de “derecho de fabricación” y respecto de la asignación de otros gastos.

(..)

SUELDOS Y CARGAS SOCIALES

*Que tampoco puede prosperar la pretensión de Whirlpool Argentina S.R.L. respecto de la atribución de **sueldos y cargas sociales del vendedor B.** quien **presta servicios en las provincias de Santa Fe y Entre Ríos**, ya que del análisis de sus rendiciones mensuales de gastos y viáticos, **se concluye que sólo visita a clientes de esas dos provincias** que representan el lugar donde efectivamente se soportan dichos gastos.*

REGALIAS

*Que, en cambio, respecto de si las erogaciones que realiza la accionante en concepto de **regalías por derechos de fabricación de artefactos comerciales** que posibilitan la utilización de la marca Whirlpool, es un gasto computable o no, en los términos del Convenio Multilateral, cabe destacar que **los organismos de aplicación del Convenio Multilateral**, en sus últimos precedentes, **han resuelto que las erogaciones en concepto de regalías, resultan un gasto computable”.***

RCA 20/2020 **Frigorífico Bell Ville SA c/Provincia de Córdoba** del 14.10.2020

IMPUTACION DE SUELDOS Y CARGAS SOCIALES, COMBUSTIBLE, PEAJE, MANTENIMIENTO Y REPARACIONES

*“Asimismo, dice que imputó los **sueldos y cargas sociales de los choferes** al lugar donde efectivamente realizaron los traslados, más allá de que la erogación provocada por los mismos se efectuó en otra jurisdicción (en este caso, en*

Córdoba). Afirma que Frigorífico **Bell Ville** S.A. distribuyó los gastos relativos a **viáticos y movilidad, gastos de comercialización, amortización de bienes de uso** (tiene administración en **Bell Ville** Córdoba y depósitos en La Rioja, Catamarca y Tucumán), **combustibles, mantenimientos y reparaciones, fletes y acarreos, y sueldos y cargas sociales, en proporción a los ingresos obtenidos en cada jurisdicción**.

OPINION DE LA PROVINCIA DE CORDOBA

“Que a los fines del cálculo del coeficiente de gastos, indica que el contribuyente puso a disposición en forma parcial comprobantes de compras y gastos respaldatorios de los registros de compras. En relación a los empleados, aportó únicamente la planilla de horarios y descansos pero no aportó documentación laboral relacionada a los mismos. **En cuanto a los sueldos**, dado que el contribuyente no aportó la información necesaria para atribuir los mismos al lugar donde fueron efectivamente soportados, **el fisco los atribuyó al domicilio de residencia del empleado** y en función a la consignación de la planilla de horarios y descansos. Agrega que **los gastos de combustibles** fueron atribuidos por la provincia de Córdoba **a la jurisdicción donde se realizó la carga de combustible, el peaje al lugar donde se abonó el mismo y el mantenimiento al lugar donde se realizó la prestación de servicio**”.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

“Que, en cambio, **corresponde ratificar** el ajuste efectuado por la provincia de Córdoba en relación a los ingresos registrados y no declarados por el contribuyente - aspecto no agraviado por el mismo-, y al **ajuste del coeficiente de gastos**, en razón de que **el criterio utilizado por la firma de atribuirlos en función de las ventas no es el previsto en el Convenio Multilateral, de conformidad con lo dispuesto en su artículo 4°**. Por lo demás, la accionante no ha aportado documentación respaldatoria correspondiente a los periodos ajustados que conmueva la determinación practicada sobre este punto”.

RCA 23/2020 **FGH SA c/Provincia de Misiones** del 11.11.2020

COMISIONES DE LOS AGENTES DE VENTAS

“Que, por otra parte, en lo que respecta al ajuste de gastos, sostiene que las comisiones constituyen gastos de comercialización ya que son directamente originadas por las ventas, pues de no existir venta no habría comisión alguna: se trata de un servicio contratado específicamente para la comercialización de la mercadería. El comisionista en cuestión no cobra sueldo, jornal ni remuneración alguna por su gestión ya que no se encuentra en relación de dependencia, siendo así que todas sus facturas varían en función de las ventas, por ello - afirma- que **corresponde excluir los pagos realizados en concepto de comisiones** del mencionado coeficiente”.

OPINION DE LA PROVINCIA DE MISIONES

“Que con relación a los gastos de comisiones por ventas, señala que claramente son erogaciones que deben considerarse como gastos de comercialización porque si la accionante no incurriera en tales erogaciones no se originarían los ingresos por venta que percibe de los clientes radicados en Misiones y por tener una relación directa con la actividad gravada son computables de acuerdo a lo establecido en el primer párrafo del art. 3° del CM”.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

“Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en determinar: i. la correcta asignación de los ingresos obtenidos por **FGH S.A.** por su actividad de extracción de piedra caliza y elaboración de cal; y, ii. la inclusión, por parte del fisco provincial, en el coeficiente de **gastos computables de las comisiones pagadas por la accionante a sus agentes de ventas en la provincia de Misiones**”.

(..)

Que **tampoco puede prosperar la pretensión de FGH S.A. respecto de las comisiones pagadas a sus agentes de venta de la provincia de Misiones como gastos no computables.** En efecto, el segundo párrafo del art. 3° del Convenio Multilateral expresamente dice: “Así, se computarán como gastos... y en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etcétera...”; por ello, siendo las comisiones de ventas erogaciones en concepto de gastos de comercialización, como la propia accionante reconoce, deben computarse en el coeficiente de gastos”.

RCP 3/2020 Carraro Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires del 16.04.2020

ELECTRICIDAD COMBUSTIBLES Y SUMINISTROS

“Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral. En efecto, la apelante no logra conmover lo decidido en aquella instancia ya que la accionante **desarrolla su actividad de fabricación, administración y dirección en el único domicilio y punto de venta que posee en la provincia de Buenos Aires** y, consecuentemente, es allí donde se soportan los gastos en concepto de **“Electricidad, combustibles y suministros”**. El hecho de que la facturación correspondiente a la prestación de los servicios se efectúe en la provincia de Salta, que allí se hayan practicado percepciones del impuesto y que la boca de suministro se encuentre en dicha provincia, no significa de ningún modo que allí se haya soportado el gasto”.

Sostuvo oportunamente la Comisión Arbitral en la RCA 20/2019 Carraro Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires del 12.06.2019

“Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en el disímil criterio para la atribución de los ingresos provenientes de la

comercialización de mercaderías que hace el contribuyente y en la atribución de ciertos gastos.

(..)

Que, en cambio, respecto de la correcta atribución de los **gastos en concepto de “Electricidad, combustibles y suministros”**, cabe tener presente que el artículo 4º del Convenio Multilateral dispone que “...un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ejemplo: de dirección, de administración, de fabricación, etcétera), aun cuando la erogación que él representa se efectúe en otra...”. En el caso, **la provincia de Buenos Aires informa que la accionante desarrolla su actividad de fabricación, administración y dirección en el único domicilio y punto de venta que posee en la provincia de Buenos Aires y, consecuentemente, es allí donde se soporta dicho gasto**. El hecho de que la facturación correspondiente a la prestación de los servicios se efectúe en la provincia de Salta, que allí se hayan practicado percepciones del impuesto y que la boca de suministro se encuentre en dicha provincia, no significa de ningún modo que allí se haya soportado el gasto.

Que, por lo expuesto, en este punto, **corresponde ratificar el ajuste practicado por la provincia de Buenos Aires** dado que no existen elementos en las actuaciones que conmuevan esa decisión”.

RCA 13/2018 **Peugeot Citroen Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires**
del 09.05.2018

Atribución de Sueldos y Cargas sociales, Gastos de comercialización y Gastos de despacho

Los Sueldos, las Cargas sociales y los Gastos de comercialización se asignaron en función del coeficiente de ventas

Los Gastos de despacho se asignaron 50% al lugar de origen y 50% al lugar de destino

La planta industrial se encuentra en la Provincia de Buenos Aires

De la prueba pericial contable surge la existencia de gastos realizados por los empleados del área comercial en distintas localidades de la provincia Buenos Aires como así también en otras jurisdicciones del país.

El perito contador hace referencia a Pasajes al interior y a Estadías en el interior La Comisión Arbitral confirma la asignación de los gastos de comercialización en función de los ingresos

Está acreditado que la firma realizó gastos de fletes por la entrega de vehículos comercializados con destino a otras jurisdicciones distintas de la provincia de Buenos Aires

Los gastos de fletes por la entrega de los vehículos comercializados deben distribuirse por partes iguales entre las jurisdicciones en las se realizó el transporte, considerando cada una de las operaciones.

“Que la accionante señala que el fisco objeta el coeficiente unificado previsto en el art. 2° del Convenio Multilateral, por entender que se han distribuidos incorrectamente los siguientes gastos: (i) **sueldos y cargas sociales** y otros **gastos de comercialización** (ii) **gastos de despacho**. Señala que los gastos de sueldos y cargas sociales (como así los otros gastos de comercialización) provenientes del área de comercialización, **deben atribuirse en función al coeficiente de ventas** toda vez que la prestación del servicio se concreta en las distintas jurisdicciones en donde se obtiene el ingreso que las ventas genera; y **los gastos de despacho corresponden distribuirse 50% al lugar de origen y el otro 50% al lugar de destino**.

GASTOS DE COMERCIALIZACION

Que respecto de los gastos por sueldos y jornales, señala que las ventas efectuadas por los concesionarios son perfeccionadas a través de los empleados de ventas encargados de su atención, denominados usualmente “fuerza de venta de la compañía”. No comprende -dice- cómo se puede considerar que las rendiciones de gastos efectuadas por personal de comercialización de la sociedad, por las que **acreditan viajes a Córdoba, Tucumán, Misiones**, entre otros destinos, y cuyos motivos se encuentran íntimamente vinculados con el giro comercial de la sociedad, no constituyan prueba suficiente de actividad en dichas provincias. Sostiene que el criterio adoptado por la sociedad de **asignar los gastos correspondientes a los sueldos provenientes del área de comercialización en función a las ventas** efectuadas en cada una de ellas resulta acorde con la realidad acontecida. Respecto de otros gastos de comercialización hace las mismas consideraciones, en atención a que en este rubro se incluyen los gastos de rendiciones de gastos del personal de comercialización y los gastos de seguros de las flotas utilizadas para realizar las ventas. Respecto a demás gastos de comercialización, dice que por su escasa significación corresponde seguir el mismo tratamiento aplicado a los del rubro principal (comercialización).

GASTOS DE DESPACHO

Que respecto de los gastos de despacho, el organismo fiscal sostiene que corresponde asignar los mismos en un cien por ciento (100%) a la jurisdicción de Buenos Aires. Aclara que este rubro se compone de los **gastos de transporte por fletes inter-planta**, por proyecto, de unidades granizadas y, principalmente, comprende a los **gastos de fletes por la entrega de los vehículos comercializados**. No cabe duda -dice- que en una compañía donde **la planta fabril se encuentra ubicada en la provincia de Buenos Aires**, será esta una de las jurisdicciones entre las que se realiza el transporte, no pudiendo por tanto, atribuirse más del 50%. Agrega que si bien la redacción de la R.G. N° 7/2006 puede llevar a una interpretación divergente a la adoptada por la sociedad, es decir, si corresponde asignar el 50% a Buenos Aires y 50% en función al destino del viaje, o bien 50% a Buenos Aires y 50% en función al coeficiente de ingresos, lo cierto es -sostiene- que el criterio adoptado por la firma resulta compatible con el espíritu de las normas del Convenio Multilateral.
(..)

RESPUESTA DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Buenos Aires**, en primer término, no niega que puedan existir gastos computables que deban ser asignados a otras provincias, pero dice que la firma no acreditó en ninguna instancia, la especie ni cuantía de gastos que fueran soportados en extraña jurisdicción.

Que en relación a los gastos de sueldos y jornales y sus correspondientes cargas sociales, los mismos deben necesariamente ser asignados a la/las jurisdicciones donde se prestan los servicios. Por el contrario, el criterio seguido por el contribuyente de asignarlos en función del coeficiente de ingresos es desacertado puesto que no puede afirmarse que las ventas tengan una relación directa con la prestación de servicios de los empleados afectados, toda vez que en la configuración de las ventas intervienen conceptos objetivos y cuantificables: vendedores, cantidad de concesionarios oficiales de cada jurisdicción. Señala que pese a los varios requerimientos hechos, en ningún momento el contribuyente aportó la documentación que avale la distribución efectuada por el mismo, de los gastos de sueldos y jornales entre las distintas jurisdicciones, como tampoco aquélla que demostrara los lugares donde el personal de comercialización presta efectivamente los servicios.

Que respecto de **otros gastos de comercialización**, señala que Peugeot Citroen Argentina S.A. engloba bajo este acápite los gastos de rendiciones de gastos del personal de comercialización, los gastos de seguros de las flotas utilizadas para realizar las ventas y demás gastos de comercialización que por su escasa significación considera que deben seguir el mismo tratamiento que el rubro principal de comercialización. Entiende que no corresponde que sean distribuidos conforme el coeficiente de ingresos, tal como pretende la empresa. El contribuyente no ha aportado en ninguna instancia la documentación de respaldo que avale su atribución a extraña jurisdicción, por lo que el ajuste efectuado por la ARBA resulta razonable.

Que **respecto de los gastos de despacho**, si bien sostiene la firma que estos gastos deben atribuirse 50% al lugar de origen del viaje y el otro 50% al destino de dicho viaje, señala que en la práctica, Peugeot Citroen Argentina S.A. asignó el 50% correspondiente al destino, de acuerdo al coeficiente de ventas en el entendimiento de que guardan mutua relación, cuando, se sabe, que no es este el criterio previsto en el Convenio Multilateral.
(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que **esta Comisión Arbitral observa que** la controversia está centrada en el disímil criterio para la atribución de ciertos gastos: sueldos y cargas sociales y otros gastos de comercialización, y gastos de despacho. A fin de mejor resolver, se ordenó que la provincia de Buenos Aires, a efectos de la atribución de los gastos de sueldos y jornales y gastos de comercialización, verificara si la información denunciada por la firma de referencia de estos gastos y sus montos, contaba con el respaldo documental correspondiente. Se ordenó, asimismo, que

Peugeot Citroen Argentina S.A., a efectos de determinar la atribución de los gastos de despacho, acreditará con la documentación respaldatoria correspondiente -a través de su proveedor GEFECO S.A.- el origen y destino de los fletes contratados en el período de la determinación.

GASTOS DE COMERCIALIZACION

Que la provincia de Buenos Aires, al responder dicha medida, señala que los puntos requeridos a la firma se encuentran relacionados con la **prueba pericial contable** que había sido dispuesta durante el procedimiento de determinación de oficio. Del análisis efectuado, corrobora la **existencia de gastos realizados por los empleados del área comercial en distintas localidades de la provincia Buenos Aires como así también en otras jurisdicciones del país**. Ante ello, avala los montos consignados por el perito contador en su dictamen referidos a: **Pasajes al interior, estadías en el interior**, gastos de representación, comisión sede y gastos varios, concluyendo, de ese modo, que el contribuyente ha realizado gastos en otras jurisdicciones imputados a las referidas cuentas contables y los centros de costos asociados al área comercial.

Que, por lo expuesto, **la provincia de Buenos Aires deberá, en este punto, efectuar una reliquidación del ajuste de gastos de comercialización**.

GASTOS DE DESPACHO

Que respecto de la atribución de los gastos de despacho, se observa que la firma dio cumplimiento a la medida ordenada en forma parcial, en atención a que del análisis de la documentación acompañada no surgen los montos de fletes correspondientes a cada operación o la discriminación de los mismos por jurisdicción.

Que no obstante lo expuesto, está acreditado que **la firma realizó gastos de fletes por la entrega de vehículos comercializados con destino a otras jurisdicciones distintas de la provincia de Buenos Aires**, por lo que resulta de aplicación lo dispuesto en la Resolución General N° 7/2006, **debiendo, en consecuencia, la provincia de Buenos Aires reliquidar el ajuste distribuyendo los gastos de fletes por la entrega de los vehículos comercializados por partes iguales entre las jurisdicciones** en las que dicho transporte se realizó, considerando cada una de las operaciones.

(..)

Por ello,

LA COMISIÓN ARBITRAL

CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77

RESUELVE:

ARTÍCULO 1º.- Hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por Peugeot Citroen Argentina S.A. contra la Disposición Delegada SEFSC N°

2144/15 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º.- Disponer que la provincia de Buenos Aires deberá readecuar su determinación respecto del ajuste en la atribución de gastos, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”.

=====

5 - INGRESOS Y GASTOS A CONSIDERAR (ART. 5 C.M.)

A los efectos de la distribución entre las distintas jurisdicciones del monto imponible o total, se consideran los **ingresos y gastos** que surjan **del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior**.

De no practicarse balances comerciales, se atenderá a los ingresos y gastos determinados en el **año calendario inmediato anterior**.

COEFICIENTE UNIFICADO

Art. 39 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 10/2019)

La C.A. establece que a los efectos del cálculo del coeficiente unificado, se consideran los ingresos y gastos que surjan del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior o si no se practicara balance comercial de acuerdo a los ingresos y gastos determinados en el año calendario inmediato anterior, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 5º del CM.

Fuente: Resolución General N° 10/2019, artículo 1.-

PRIMER ANTICIPO VS CUARTO ANTICIPO

ART. 40 R.G. (C.A.) 28/2022 (Art. 2 R.G. 10/2019)

La C.A. dispone que, **cuando no fuera posible contar con la información necesaria para la determinación del coeficiente unificado** correspondiente, **al momento de presentar la declaración jurada del primer anticipo del año calendario**, deberá utilizarse el coeficiente unificado del año anterior en los tres primeros anticipos del año calendario.

En este caso, **en el cuarto anticipo deberá practicarse los ajustes** correspondientes que surjan de aplicar el coeficiente unificado establecido en el artículo 34 del presente ordenamiento -artículo 5º del CM- a los tres primeros anticipos del año calendario.

Fuente: Resolución General N° 10/2019, artículo 2.-

COEFICIENTES. COMPUTO DE DECIMALES

Art. 38 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 46/1993)

Los coeficientes de atribución de base imponible para contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos comprendidos en el régimen de Convenio Multilateral, **deben establecerse con cuatro decimales (0,0000)** computándose sus fracciones por redondeo en exceso o por defecto.

Fuente: Resolución General N° 46/1993, artículo 1°.

BALANCE AJUSTADO POR INFLACION

Art. 41 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 25/1985)

Los contribuyentes regidos por la Ley General de Sociedades, comprendidos en el Convenio Multilateral, a los efectos del cálculo de los coeficientes de distribución de ingresos entre las diversas jurisdicciones, deberán utilizar la información que surja de los **estados contables confeccionados en moneda constante**, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 de Ley 19.550 (texto ordenado por Decreto N° 841/84 y sus modificaciones Ley 26.994).

Fuente: Resolución General N° 25/1985, artículo 1°.

Art. 42 R.G. (C.A.) 22/2020 (Art. 1 R.G. 87/2003)

Ratificar a los efectos del cálculo de los coeficientes de distribución de ingresos entre las diversas jurisdicciones el criterio establecido por esta Comisión Arbitral en la Resolución General N° 25/85.

Fuente: Resolución General N° 87/2003, artículo 1°.

NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA

Art. 43 R.G. (C.A.) 18/2022 (Art. 1 R.G. 2/2013)

Los contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral que confeccionen sus estados financieros - con carácter obligatorio u opcional- aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), deberán utilizar, a los fines de la atribución de los ingresos y gastos en las distintas jurisdicciones, los estados contables confeccionados de acuerdo con las normas contables profesionales vigentes para los sujetos no alcanzados por las disposiciones de la Resolución Técnica N° 26 (FACPCE) y su modificatoria N° 29 (FACPCE).

Fuente: Resolución General Nº 2/2013, artículo 1º.

=====

6 – VENTA DE MERCADERIAS EN CONSIGNACION

SE APLICA EL ART. 2 DEL C.M. Y NO EL ART. 11 DEL C.M (REMATADORES, COMISIONISTAS U OTROS INTERMEDIARIOS).

RCA 25/2019 Gobbi Novag SA c/Provincia de Buenos Aires del 03.07.2019

LA EMPRESA APLICO EL ART. 11 DEL C.M.

LA ADMINISTRACION ESTA EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

LA PLANTA INDUSTRIAL ESTA EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

LA SEDE COMERCIAL ESTA EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

EL DEPOSITO ESTA EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

LOS BIENES ESTAN RADICADOS EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

*“Que la accionante se agravia del tratamiento que el fisco provincial le ha dado a las comisiones percibidas por las ventas que Gobbi Novag S.A. ha realizado en casi todo el país como **firma consignataria de los productos que le fueron entregados por sus comitentes** en tal carácter. Señala que ha tributado el gravamen por los ingresos obtenidos por su actuación como consignataria en la **venta de medicamentos y productos farmacéuticos**, distribuyendo la base imponible entre todas las jurisdicciones que se hallan comprendidas en las operaciones mentadas y utilizando para ello el **régimen especial establecido en el art. 11 del C.M.** En los hechos, ello implica que **los ingresos generados por las comisiones obtenidas por la venta de productos recibidos en consignación fueran atribuidos de la siguiente manera: 1. En un 80% a la jurisdicción desde donde se requerían y utilizaban los bienes** (sea por la vía del accionar de los agentes de propaganda médica contratados por Gobbi Novag S.A., sea por el requerimiento directo de los adquirentes de los bienes, a través de la concreción de operaciones entre ausentes a consecuencia de las labores de promoción desarrolladas por Gobbi Novag S.A. en forma directa o indirecta en cada jurisdicción requirente). 2. **El 20% restante se le atribuyó a la provincia de Buenos Aires por ser ésta la jurisdicción donde se encuentra la oficina central de Gobbi Novag S.A.***

(..)

OPINION DE ARBA.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires señala, en primer término, que la ARBA procedió a verificar la recta aplicación de las normas de C.M., respecto de cada una de las actividades

190

declaradas por el contribuyente. En ese marco, reputó de **aplicación el régimen general del art. 2°** para las actividades de: **“Fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos”, “Venta al por mayor de productos farmacéuticos cuando sus establecimientos estén ubicados en la provincia de Buenos Aires”, “Venta al por menor de productos cosméticos y de perfumería” y “Servicios Empresariales n.c.p.”**, no siendo motivo de agravios por parte del contribuyente.

Que la única discusión planteada que debe resolver la Comisión Arbitral está centrada en relación a la jurisdicción a la cual debe ser atribuido el 80% establecido en el art. 11 del C.M., ya que tanto la empresa como ARBA consideran de aplicación el mismo régimen especial y también coinciden en la atribución del 20% dispuesto en el mismo. **La discrepancia se relaciona con los ingresos por comisiones -Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p.-** percibidas por las ventas de Gobbi Novag por su **actuación como consignataria de los productos que le fueron entregados por sus comitentes** en tal carácter. Sostiene que el 80 % de los ingresos brutos originados por esas operaciones deben ser asignados a la jurisdicción donde están radicados los bienes, ya que es la única alternativa que contempla la norma. Entiende que la asignación que efectúa el contribuyente al considerar que el 80 % de los mencionados ingresos deben ser asignados a la jurisdicción desde donde se requerían y utilizaban los bienes no es el que recepta el art. 11 del C.M. En ninguna parte de su texto se hace mención a la “existencia de una jurisdicción compradora desde donde se requieren y utilizan los bienes” para efectuar la distribución.

Que agrega que **a partir de los remitos aportados por los comitentes, se pudo comprobar que la mercadería se encontraba radicada en la provincia de Buenos Aires, por ello se procedió a asignar el 80 % de los ingresos obtenidos por las comisiones correspondientes a la actividad de “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p.”, a dicha jurisdicción en los términos del art. 11 del C.M.** Por otra parte, menciona que la distribución que contempla dicha norma es resultado del carácter que adquiere el contribuyente ante la venta por cuenta de terceros (intermediario, consignatario, etc.), por lo que no hay motivo para sostener que si los bienes no están situados o radicados en la jurisdicción compradora, no corresponda su aplicación. Conforme a ello, el tratamiento de la actividad debe ser el mismo, con independencia del lugar donde estén situados o radicados los bienes, del lugar donde se efectúe la venta y de la sede de la empresa. En este sentido -dice- se ha expedido oportunamente el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires para este contribuyente, al manifestar respecto al régimen especial del artículo 11 del Convenio Multilateral que “... en este régimen no existen coeficientes de gastos ni de ingresos, sino que analizando en cada período fiscal cada una de las operaciones, un porcentaje de los ingresos se atribuye directamente a la jurisdicción donde se encuentra la sede o la oficina central, teniendo en cuenta que si coincide con el lugar de radicación de los bienes, ésta absorberá el 100% de la misma” (TFAPBA, autos “Gobbi Novag S.A.”, 23/08/2016, Sala III). Cita también resoluciones de los organismos de aplicación del C.M. que avalarían su proceder.

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que en el presente caso **no se configura el elemento objetivo que exige el artículo 11 del Convenio Multilateral** para su aplicación, puesto que este prevé para su procedencia **la existencia necesaria de dos jurisdicciones, una donde se encuentre la oficina central del contribuyente y otra jurisdicción donde se encuentren situados o radicados los bienes al momento de su comercialización.**

Que por lo expuesto, no se encuentran reunidos los requisitos indispensables para la aplicación de dicho artículo 11 en tanto **está acreditado que Gobbi Novag S.A. tiene su administración y su planta industrial, comercial y depósito en la provincia de Buenos Aires y en ella estaban radicados los bienes comercializados.**

Que, consecuentemente, en el caso **resulta de aplicación el artículo 2° del Convenio Multilateral** y, por ende, la provincia de Buenos Aires deberá efectuar una reliquidación del ajuste practicado, tomando en consideración el régimen de atribución de ingresos y gastos previsto en dicha norma”.

RCP 9/2020 **Gobbi Novag SA c/Provincia de Buenos Aires** del 16.04.2020

“(..)

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral. En efecto, en el caso, **no se encuentran reunidos los requisitos que exige el artículo 11 del Convenio Multilateral** para su aplicación. **Está acreditado que Gobbi Novag S.A. tiene su administración y su planta industrial, comercial y depósito en la provincia de Buenos Aires y en ella estaban radicados los bienes comercializados y el artículo 11 prevé para su procedencia la existencia necesaria de dos jurisdicciones, una donde se encuentre la oficina central del contribuyente y otra donde se encuentren situados o radicados los bienes al momento de su comercialización.**

Que, en definitiva, las apelantes no aportan ningún elemento que conmueva lo decidido por la Comisión Arbitral; correspondiendo, en consecuencia, ratificar en todos sus términos la Resolución C.A. N.° 25/2019”.

=====
7 – ACTIVIDAD DE LOGISTICA

SE APLICA EL ART. 2 DEL C.M. Y NO EL ART. 9 (EMPRESAS DE TRANSPORTE) DEL C.M.

LA EMPRESA APLICO EL ART. 9 DEL C.M. (EMPRESAS DE TRANSPORTE)

*“Que la apelante afirma que atribuyó sus ingresos de acuerdo al art. 9º del **Convenio Multilateral** por ser el transporte de carga su única actividad, no pudiéndose considerar que la realización de tareas complementarias y accesorias configure una actividad diferenciada de ésta, por las que deba tributar al margen del citado régimen especial, tal como pretende el fisco provincial. Agrega que lleva a cabo el transporte de cargas con un servicio diferencial y en algunas ocasiones debe prestar de manera necesaria y complementaria tareas adicionales para poder llevar debidamente a cabo el transporte de alta complejidad, sin que la logística constituya una actividad autónoma.*

Que dice que pretender considerar que se pueda llevar a cabo el servicio de transporte sin la preparación de los bienes objeto del mismo, su carga, descarga y acondicionamiento, resulta ajeno a la realidad comercial actual ya que ello implicaría desconocer los avances que se han dado en la actividad desarrollada por la firma. Apunta que otra cuestión que deberá ser tenida en consideración, es que en atención a la aplicación subjetiva que caracteriza al régimen especial para el transporte, el mismo es incompatible con el régimen general del Convenio Multilateral -tal lo que pretende la provincia de Santa Fe-, por lo que corresponde que la Comisión Plenaria revoque la resolución recurrida. Cita jurisprudencia de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que avalarían su proceder.

Que hace reserva del caso federal.

OPINION DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Santa Fe señala, en primer lugar, que los argumentos esgrimidos en esta oportunidad por la apelante no difieren de los sostenidos por la propia accionante en ocasión de acudir ante la Comisión Arbitral. Consecuentemente con ello, entiende que deviene válido lo manifestado en oportunidad de contestar el traslado que se hiciera ante la Comisión Arbitral. Allí destaca que **se ha constatado que la empresa realiza y no declara la actividad de servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías y que surge de la propia página web de la rubrada que se ofrecen servicios de logística y gestión para el transporte, tales como logística de reversa, gestión de stock, preparación de pedidos, logística “in house”, logística para la rama farmacéutica, digitalización y almacenamiento virtual y físico de documentación, análisis de riesgos en depósitos y distribución, gestiones domiciliarias de documentos**, entre otras.

Que hace notar que del análisis de la información suministrada por los clientes de la empresa así como de las comprobantes de ventas, pudo separarse del total de los ingresos obtenidos, los que corresponden a los servicios de logística; asimismo, en aquellos casos de ingresos exteriorizados o facturados sin discriminar ambas actividades -el transporte y el servicio de logística- dice

que se realizó un prorrateo a fin de asignar razonablemente cada una de tales actividades.

Que en relación al coeficiente de ingresos, señala que se computaron exclusivamente aquellos que corresponden a dicha actividad de “logística y gestión” y cuando se encontraban reflejados de manera conjunta (servicios de logística/transporte), se prorratearon para diferenciarlos y de esta manera imputar solamente la parte que concierne a la logística y gestión. Respecto al coeficiente de gastos, dice que en el supuesto de gastos que no pudieron asignarse directamente a la actividad de servicios de logística y gestión para el transporte por estar expuestos conjuntamente con la actividad de transporte, fueron discriminados a prorrata, computando los importes de gastos soportados en la jurisdicción que devienen de las cuentas contables y centros de costos correspondiente a la actividad de “logística y gestión”.

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral. Así, **los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho que aquellos ingresos que no forman parte de la actividad de transporte, en el caso los que tienen origen en la logística y gestión para el transporte, deben distribuirse con arreglo al artículo 2° del Convenio Multilateral (Expediente C.M. N° 694/2007 Víctor Masón Transporte Cruz del Sur S.A. contra provincia de Buenos Aires - Resolución C.A. N° 22/2010 y Resolución C.P. N° 13/2011-, Expediente C.M. N° 989/2011 Logística Integrada S.A. contra Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Resolución C.A. N° 41/2013 y Resolución C.P. N° 34/2014- y Expediente CM. N° 1324/2015 Urbano Express Argentina S.A. contra provincia de Misiones -Resolución C.A. N° 23/2016-).**

Que en efecto, **la actividad en cuestión, “servicios de logística” (gestión para el transporte, tales como logística de reversa, gestión de stock, preparación de pedidos, logística “inhouse”, logística para la rama farmacéutica, digitalización y almacenamiento virtual y físico de documentación, análisis de riesgos en depósitos, entre otras) es perfectamente escindible del transporte** propiamente dicho, puesto que se trata de una función operativa que comprende todas las actividades y procesos necesarios para la administración estratégica del flujo y almacenamiento, entre otras, y por lo mismo, los ingresos que ellas generan no guardan relación alguna con el transporte.

Que, en consecuencia, corresponde ratificar la Resolución (C.A.) N° 34/2018”.

=====

8 - PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA

ART. 27 DEL CONVENIO MULTILATERAL

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.

=====

9 – Los regímenes de recaudación de impuesto sobre los ingresos brutos no deben generar permanentemente saldo a favor

Tribunal Supremo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires **S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia** c/GCBA s/Amparo del 12/11/08.

Voto del Dr. Casas:

“... el establecimiento de cualquier “ante pago” desproporcionado y abusivo importaría la creación ex novo, en la excedencia de una prestación pública coactiva distinta del impuesto mismo, regularmente instituido, con afectación al principio multiseccular de reserva de ley tributaria, desatendiendo el imperativo de que sólo cabe aprehender la capacidad contributiva ponderada en el presupuesto de hecho definido por el legislador al caracterizar la hipótesis de incidencia tributaria (en términos de tipicidad y taxatividad) y fijar la cuantía de la obligación resultante en este caso de la aplicación de la tarifa a la base imponible, elementos todos que actúan en el campo del derecho tributario sustantivo donde queda excluido todo margen de discrecionalidad de parte del Organismo Recaudador”. (el destacado es nuestro).

“Toda prestación pública que se exija sistemáticamente por la Administración Fiscal, por encima del monto del tributo definido por el legislador que, en definitiva, se adeude, perdiendo su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero a partir de deudas inexistentes, importa alterar las bases éticas y jurídicas del derecho de recaudar, transfigurando, por medio de artilugios técnicos propios de alquimistas, la contribución común exigida por la ley a todos los ciudadanos para el levantamiento de las cargas públicas, en un verdadero despojo (v. en lo pertinente doctrina desarrollada in re: “La Biznaga S.A.A.C.I.F. y M. v. Dirección General Impositiva” —Fallos: 310:714—, sentencia del 31 de marzo de 1987)”.

“Es que, las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla general, en su conjunto la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aún, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario. Así lo conceptualizo por cuanto la ley sólo autoriza a la Administración Tributaria a instituir ingresos a cuenta que, por un lado, aseguran una equitativa, regular y progresiva percepción de la renta pública en paralelo con su devengamiento y, por el otro, producen un efecto analgésico en el contribuyente, derivado del fraccionamiento de las obligaciones, o de que los ingresos, en el particular caso de las retenciones, se ven acompañados por la percepción por el obligado legal tributario de créditos propios de su giro, facilitando actitudes de mayor disposición y acatamiento de los sujetos pasivos frente al deber de contribuir”. (el destacado es nuestro).

“5. Desde otro ángulo, establecer retenciones que se apropian progresivamente del capital de trabajo del contribuyente al estar estimadas en términos desproporcionados con la obligación fiscal definitiva generando permanentes saldos a favor del obligado tributario, importa, de parte del Fisco, incurrir en actos de despojo, desnaturalizando la sustancia técnica del apuntado régimen de pagos a cuenta, lo que debe ser revertido si se toma nota de las palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en otro caso tributario, si bien diverso, en donde se señaló en la sentencia que se dirigía a remediar la incoherencia del actuar del Estado, cuando obraba “con lesión al principio de ejemplaridad que debe presidir sus actos” (cfr. “Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires”, Fallos: 308:2153, sentencia del 13 de noviembre de 1986)”. (el destacado es nuestro).

“6. A su vez, por esta mecánica, se instituye para determinados contribuyentes, como acertadamente lo ejemplifica en su voto el doctor Luis F. Lozano, una suerte de empréstito forzoso al convertirlos en prestamistas obligados y crecientes al Fisco local de saldos a su favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que, de mantenerse la distribución territorial de los gastos e ingresos de la recurrente en la presente causa —criterios de distribución de la base imponible en el régimen general del Convenio Multilateral—, no se podrán aplicar a obligaciones futuras por el impuesto de marras, ya que se incrementan de período en período, y sólo podrán recuperarse a través de un tortuoso y reiterado procedimiento de reclamos —si correspondieren como lo sugiere el Fisco— y ulteriores recursos judiciales de repetición”.

“8. La eliminación por la Administración Fiscal de los sustentos normativos que permitían la expedición del “certificado de no retención” o “de retención parcial” se muestra, frente a casos como el que se ventila en la especie, como una medida francamente desafortunada ya que la repetición poco resuelve, pues no evita que se reedite indefinida y contumazmente la situación y se prosiga cobrando en exceso en la fuente, reproduciendo saldos a favor del contribuyente, por lo que entiendo que ante un régimen marcadamente írrito y ante la comprobación en la causa, luego de la fiscalización por la entonces Dirección General de Rentas, que los saldos a su favor siguen en aumento, poco se logra con una exhortación a las autoridades para que arbitren los medios adecuados a fin de dar cabal solución o disminuir los efectos negativos que se generan como consecuencia del marco normativo que se cuestiona en esta causa”.

“En nuestro caso, lo que está fijado en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no es otra cosa que la tarifa del gravamen sancionada por los diputados que integran la Legislatura en representación de los vecinos de la Ciudad de Buenos Aires, dando acabado sentido a la máxima no taxation without representation, plenamente imperativa en un sistema institucional republicano en que “el pueblo se tributa a sí mismo en términos de autoimposición”, superador del concepto de consentimiento al rey o el príncipe ante sus pedidos o solicitudes de nuevos gravámenes”.

“Pretender acrecentar la obligación fiscal por conducto de retenciones desproporcionadas, importa, ni más ni menos, que reclamar del

contribuyente —acreedor de los saldos a favor en el Impuesto a los Ingresos Brutos conformados por el propio Fisco— que siga sufriendo retenciones a favor del Estado —en este caso, el verdadero deudor tributario—, lo cual, por irrazonable, me recuerda los versos de una canción de María Elena Walsh: “El Reino del Revés”, los que bien podrían reescribirse, usando como inspiración el presente caso: “Me dijeron que en el Reino del Revés/ el contribuyente paga una y otra vez/ ya que el Fisco no comprende/ y cree que dos y dos son tres”¹.”(el destacado es nuestro).

Sigue expresando el Dr. Casas en su voto:

“Por lo demás, aunque se viera en las retenciones practicadas ingresos fiscales sujetos a posterior devolución —como lo conceptualiza la Cámara, más allá de la inconsistencia de recaudar para restituir lo percibido en términos de la garantía constitucional de la razonabilidad que se construye a partir de los arts. 28 y 33 de la CN—, tal mecanismo, en los hechos, como se ha visto, independientemente del nomen iuris utilizado, importaría instituir un verdadero empréstito forzoso de naturaleza tributaria, sustancia que le ha reconocido prácticamente sin excepciones la doctrina nacional a dichos ingresos al caracterizar las obligaciones previstas como ahorro obligatorio por las leyes nos. 23.256 y 23.549, y la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re: “Pablo Horvath v. Nación Argentina (Dirección General Impositiva)” —Fallos: 318:676, sentencia del 4 de mayo de 1995—, lo que hubiera obligado a sancionarlo a través de ley formal, regulando pormenorizadamente todos sus presupuestos, conforme se deriva de lo consagrado en el art. 75, incs. 4º y 7º de la Constitución Nacional, por ser sólo la Rama Legislativa la que está habilitada, tanto para contraer empréstitos sobre el crédito de la Nación, cuanto para arreglar el pago de la deuda interior y exterior de la Nación; y, art. 53 de la Carta Magna local, en cuanto allí se expresa: Toda operación de crédito público interno o externo es autorizada por ley con determinación concreta de su objetivo. Es que no basta el nomen iuris de “retención” para caracterizar el instituto financiero que convierte al contribuyente en acreedor permanente del Fisco, ya que para definir la naturaleza jurídica de la prestación pública en exceso debe investigarse la estructura del presupuesto de hecho y la base de cálculo de la retención, lo que permitirá descubrir la inequivalencia, entre la detracción patrimonial amputada en demasía y la obligación final tributaria lo que denuncia la impropiedad técnica de la denominación utilizada.

Así entonces, aún en el caso de que estuviéramos en presencia de un empréstito forzoso, éste sería inconstitucional, por violación al principio de reserva de ley en el ejercicio de la potestad tributaria normativa al basarse en reglamentos subalternos, como por contravenir la regla de la igualdad que, si bien permite tratar en forma diversa a los desiguales, no tolera, como criterio dirimente del distinto, que la diversidad en la consideración se asiente en que los sujetos realicen operaciones intrajurisdiccionales e interjurisdiccionales —penalizando

¹ La estrofa del verso de la escritora señalada en el texto transita en su origen con otra letra que deliberadamente he descartado hacer mía y donde puede leerse: “Me dijeron que en el Reino del Revés/ nadie baila con los pies,/ que un ladrón es vigilante y otro es juez/ y que dos y dos son tres”.

estas últimas—, pues ello importaría desconocer la razón de ser del dictado del Convenio Multilateral para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, atendiendo al imperativo sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, entre otras, en la causa: “Bressani, Carlos H. y otros contra la Provincia de Mendoza, Inconstitucionalidad de leyes y devolución de dinero” (Fallos: 178:9), sentencia del 2 de junio de 1937, donde, siguiendo al Máximo Tribunal Federal de los Estados Unidos de América, sostuvo que la Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo, no habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente, pero no se ha propuesto hacer una Nación centralizada, agregando que la Constitución ha fundado una unión indestructible pero de estados indestructibles.”

Comentario:

El Tribunal Supremo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en la pluma del Dr. José Casas entiende con letras de molde, que todo régimen de retención (recaudación) que no esté relacionado con una obligación tributaria futura (supera el monto de la obligación tributaria) viola el principio de reserva de ley, el principio de capacidad contributiva, se transforma en un empréstito forzoso de naturaleza tributaria, y por lo tanto resulta ilegal.

=====

CONVENIO MULTILATERAL – REGIMENES ESPECIALES

10 – ACTIVIDADES DE LA CONSTRUCCION (ART.6 C.M.)

Art. 6 C.M.

10 % A LA JURISDICCION DE LA ADMINISTRACION

90% A LA JURISDICCION DE LAS OBRAS

En los casos de **actividades de la construcción**, incluidas las de **demolición, excavación, perforación, etc.**,

El C.M. se refiere a ACTIVIDADES de la construcción, no a EMPRESAS de la construcción, el término ACTIVIDADES es más amplio que el término EMPRESAS. INCLUYE todas aquellas actividades relacionadas con la construcción: DEMOLICION, EXCAVACION, PERFORACION, **ETC.**

ADMINISTRACION Y OBRAS EN DISTINTAS JURISDICCIONES

Los contribuyentes que tengan su escritorio, oficina, administración o dirección en una jurisdicción y ejecuten obras en otras,

10% DE LOS INGRESOS A LA SEDE DE LA ADMINISTRACION

Se atribuirá el 10% (diez por ciento) de los ingresos a la jurisdicción donde esté ubicada la sede indicada precedentemente (ESCRITORIO, OFICINA, ADMINISTRACION, DIRECCION)

90% DE LOS INGRESOS AL LUGAR DE LA OBRA

Se atribuirá el 90% (noventa por ciento) de los ingresos a la jurisdicción en que se realicen las obras.

HONORARIOS DE INGENIEROS, ARQUITECTOS, PROYECTISTAS, OTROS PROFESIONALES

No podrá discriminarse, al considerar los ingresos brutos, importe alguno en concepto de honorarios a ingenieros, arquitectos, proyectistas u otros profesionales pertenecientes a la empresa.

DISTRIBUCION DEL 10% CORRESPONDIENTE A LA ADMINISTRACION

R.G. (C.A.) 109/2004). ART. 1 A 4

R.G. (C.A.) 18/2028. ART. 48 A 51

ADMINISTRACION EN MAS DE UNA JURISDICCION. DISTRIBUCION DEL 10% (ART.48)

EN FUNCION DE LOS GASTOS DE ADMINISTACION Y DIRECCION DE CADA JURISDICCION

Las empresas de construcción que tengan su administración o dirección, escritorio u oficina **en más de una jurisdicción**, deberán asignar el 10% de sus ingresos, según lo establecido por el artículo 6º del Convenio Multilateral, **en función de los porcentajes que surjan de considerar la totalidad de los gastos de administración y dirección efectivamente soportados en cada una de las jurisdicciones** en las que se desarrollan tales actividades.

Fuente: **Resolución General 109/2004, artículo 1.**

DEFINICION DE ADMINISTRACION (ART.49)

A los fines señalados en el artículo precedente se entenderá por:

ADMINISTRACION

a) **Lugar de Administración:** es el lugar en el que se efectúan tareas tales como liquidación de sueldos, de cargas sociales y de impuestos; las registraciones contables y se confeccionen los balances comerciales, se realicen las compras, la atención y pago a proveedores, cobranzas de clientes, realización de proyectos y estudios de licitaciones, etc.

DIRECCION

b) **Lugar de Dirección:** es el lugar en el que, revistiendo la condición de permanencia, se toman las decisiones vinculadas al manejo y evolución de la empresa (reuniones de Directorio, Asamblea de accionistas o socios, etc.).

ESCRITORIO OFICINA

c) **Escritorio u oficina:** aquellos lugares considerados alternativos para el desarrollo de las actividades de administración y/o dirección antes descriptas.

Fuente: **Resolución General 109/2004, artículo 2.**

ADMINISTRACION Y OBRAS UN UNA MISMA JURISDICCION (ART.50)

Interpretar que el hecho de que en una jurisdicción se realicen las obras, no obsta a que la misma jurisdicción participe en la distribución del 10% señalada por el artículo 6º del Convenio Multilateral, por desarrollarse, también en ella, actividades de administración o dirección.

Fuente: **Resolución General 109/2004, artículo 3.**

VIGENCIA (ART.51)

Las disposiciones previstas en los artículos 48, 49 y 50 del presente ordenamiento son de aplicación a partir del período fiscal 2005.

Fuente: **Resolución General 109/2004, artículo 4.**

EMPRESAS CONCESIONARIAS DE CORREDORES VIALES

R.G. (C.A.) 105/2004). ART. 1 A 4
R.G. (C.A.) 18/2022. ART. 44 A 47

CUANDO LA OBRA INVOLUCRE MAS DE UNA JURISDICCION (ART.44)

Se establece que las **empresas concesionarias de corredores viales**, en la medida que **la obra involucre a más de una jurisdicción**, deberán distribuir los ingresos brutos derivados de su actividad de conformidad a los regímenes establecidos en los **artículos 6º y 2º del Convenio Multilateral**, aplicando para ello la metodología que se dispone en los artículos siguientes.

Fuente: **Resolución General 105/2004, artículo 1.**

INGRESOS POR PEAJES (ART.45)

Los ingresos derivados del **cobro de tarifas de peaje** al igual que **los subsidios** que perciban en compensación por diferencia de tarifa, deberán ser objeto del tratamiento indicado en el artículo 6º del Convenio Multilateral.

DISTRIBUCION DEL 90% POR ART.2

A los fines de la distribución del 90% de los ingresos atribuibles a las jurisdicciones en que se realizan las obras, corresponderá la aplicación del artículo 2º del Convenio Multilateral, considerando:

a) para la **determinación del coeficiente de ingresos**: los kilómetros de corredor vial habilitado que atraviesan cada jurisdicción;

b) para la **determinación del coeficiente de gastos**: deberán tomarse aquellos propios de la actividad, **no debiendo computarse los gastos de administración.**

Asimismo, deberá incluirse, a los fines del citado cálculo, el importe de las **amortizaciones** de las inversiones realizadas imputable a cada jurisdicción en cada período fiscal, las que deberán establecerse en función de la vigencia estipulada en los respectivos contratos de concesión de obra pública.

A los fines indicados en el inciso b) del párrafo precedente, deberá considerarse lo normado en el artículo 5º del Convenio Multilateral.

Fuente: **Resolución General 105/2004, artículo 2.**

Art. 5 del C.M.

“Art. 5 - A los efectos de la distribución entre las distintas jurisdicciones del monto imponible o total, se consideran los ingresos y gastos que surjan del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior.

De no practicarse balances comerciales, se atenderá a los ingresos y gastos determinados en el año calendario inmediato anterior”.

OTROS INGRESOS (ART.46)

Los ingresos provenientes de actividades que no resultan comprendidas en el artículo precedente, deberán ser distribuidos de conformidad al régimen especial propio de la actividad efectivamente realizada o al régimen establecido en el artículo 2° del Convenio Multilateral, según corresponda.

A los fines de la aplicación de la norma indicada en el párrafo anterior, se computarán los gastos inherentes y específicos atribuibles a la actividad de que se trate.

Fuente: **Resolución General 105/2004, artículo 3.**

VIGENCIA (ART.47)

Las disposiciones previstas en los artículos 44, 45 y 46 del presente ordenamiento, serán de aplicación a partir del período fiscal 2005, inclusive.

Fuente: Resolución General N° 105/2004, artículo 4.-

RCA 3/2018 **San Antonio Internacional SA c/Provincia de Salta** del 07.02.2018

LA PRESTACION DE SERVICIOS PETROLEROS CONSISTENTES EN LA PERFORACION, REPARACION Y TERMINACION DE POZOS, TIPIFICAN EN EL ART. 6 DEL C.M.

“Que la accionante destaca que es una empresa dedicada a la prestación de servicios técnicos petroleros, relacionados con la perforación y producción de pozos. Así, es que desarrolla la actividad de locación de obra sobre inmueble ajeno, particularmente, perforación de pozos, reparación y terminación de los mismos.

*Que distribuye sus ingresos conforme el régimen especial previsto en el **artículo 6° del Convenio Multilateral**. Dice que sus actividades implican una sucesión de tareas más o menos complejas según sean las características del yacimiento (profundidad, presión, temperatura, complejidad geológica, etc.) y requerimientos propios de la ingeniería de producción, con un esquema de*

costos similar al de las “actividades de perforación”, ya que, entre otros, involucra la utilización de la misma unidad que se utiliza para la perforación o una de similares características. Teniendo en cuenta lo expuesto, señala que estas actividades: “perforación” y “terminación”, deben encuadrárselas en el capítulo dedicado a la “construcción”, tal como ocurre con la “perforación de pozo”. Cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que avalarían su proceder.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE SALTA. CORRESPONDE EL REGIMEN GENERAL DEL ART. 2 DEL C.M.

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Salta señala** que el contribuyente tributa por las actividades vinculadas a los códigos CUACM 112002: **Actividades de Servicios durante la perforación del pozo** y CUACM 112004: **Actividades de Servicios relacionados con la producción de pozos**, y, además, ante la Dirección General de Rentas con el Código CUACM 112009: **Actividades de servicios relacionadas con la extracción de petróleo y gas**, n.c.p. A su vez, tanto del “perfil” como de los “servicios” detallados en su Página Web, el ámbito de actividades desarrollado por la firma comprende la industria del petróleo y gas de América Latina. Y al respecto, trae a colación la **Resolución General N° 30/99 de la Dirección de Rentas de la Provincia** que se refiere al Nomenclador de Actividades Económicas, que excluyó la perforación de pozos de petróleo, de gas, de minas e hidráulicos y prospección de yacimientos de petróleo de la actividad de construcción, lo que además, dice, se ratificó por **R.G. 19/2016 DGR Salta**. Asimismo, hace referencia a que el código de actividades 451200 que establece la provincia de Salta se corresponde totalmente con el Código CUACM, tanto en numeración como en “Descripción de la Actividad” y coincide, en un todo, también, con la descripción que establece la R.G. C.A. N° 7/2017 y en el mismo sentido clasifica dicha actividad el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), (CLANAE 2010). Este código en su descripción refiere a la perforación y sondeo pero exceptúa la perforación de pozos de petróleo, de gas, de minas e hidráulicos y prospección de yacimientos de petróleo, según lo establece el art. 2° de la Resolución General N° 08/2014 D.G.R.-Salta.

Que sobre este punto, **concluye que los ingresos emergentes de las actividades de servicios de perforación de pozos como los provenientes de la actividad de servicios relacionados con la producción de pozos, no se encuentran incluidos en el concepto de construcción.**

Que, por otra parte, resalta que surge de la propia página Web de la firma, en lo que respecta al segmento de servicios de equipos que desarrolla, que los mismos se encuentran diferenciados en: Equipos de Perforación (Drilling) – perforación–, Equipos de Workover –servicios que tienen por objeto poner en producción un pozo, aumentar la producción o reparar pozos existentes–, Equipos de Pulling: dichos servicios tienen por objeto: trabajos de operación, servicios de perforación y terminación de pozos petroleros, contratación de equipos de torre, tareas de mantenimiento y reparación de pozos, alquiler de piletas de ensayo para almacenamiento de fluidos. Agrega que de las **solicitudes de información libradas a diversos clientes del contribuyente**, se

desprende que **la empresa realiza la prestación de servicios de perforación**. Afirma que la mayor parte de los ingresos obtenidos en la provincia de Salta provienen de servicios de workover, que **se trata de servicios que son brindados sobre pozos ya construidos y que tienen el propósito de solucionar problemas de estructura, como asimismo contribuir a mejorar su rendimiento**. Estos servicios pueden consistir en: **reparaciones, refacciones mantenimiento o reacondicionamiento**.

Que, finalmente, sostiene que en consonancia con los antecedentes de hecho, actos propios del contribuyente y normativa aplicable, **la DGR encuadró la actividad desarrollada en Salta por la firma en la de Prestación de Servicios de Apoyo a la actividad de Perforación de Pozos de Petróleo**, correspondiendo por imperativo de las normas del Convenio Multilateral y normas reglamentarias la aplicación del régimen general establecido en el art. 2°.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL. CORRESPONDE EL REGIMEN DEL ART. 6 DEL C.M.

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en dirimir si la actividad ejercida por San Antonio Internacional S.A. encuadra en el artículo 6° del Convenio Multilateral, como sostiene la accionante; o, por el contrario, en el art. 2°, como pretende la provincia de Salta.

Que a este respecto, cabe traer a colación que la modificación introducida en el Convenio de 1977 reemplazó el concepto “empresa de construcciones” por el de “**actividades de la construcción**”, para el encuadre de este tipo de casos, con el objeto de evitar la ambigüedad que aquel concepto reviste.

Que, por lo tanto, **a los efectos del artículo 6° del Convenio Multilateral, interesa que se desarrollen “actividades de la construcción”, entendiéndose como tal en un sentido amplio a todas las actividades conexas, tales como las de demolición, excavación, perforación, etc.**

Que sentado lo expuesto, por la actividad ejercida en la provincia de Salta vinculada a **la prestación de diversos servicios petroleros, como lo es la perforación de pozos, reparación y terminación de los mismos, corresponde aplicar el art. 6° de C.M.**

RCP 33/2018 **San Antonio Internacional SA c/Provincia de Salta** del 08.11.2018

“El Expte. C.M. N° 1468/2017 “San Antonio Internacional S.A. c/ provincia de Salta”, en el cual la provincia de Salta interpone recurso de apelación contra la **Resolución (C.A.) N° 3/2018**; y,

(..)

Que esta Comisión Plenaria **no encuentra motivos que la lleven a revocar el decisorio de la Comisión Arbitral**, por lo que en consecuencia se ratifica la

decisión tomada en aquella instancia, en razón de que **la actividad de servicios de perforación de pozos de petróleo como los servicios de producción de pozos, están incluidos en el concepto de construcción**. En consecuencia, los ingresos obtenidos por San Antonio Internacional S.A. provenientes de la actividad desarrollada en la provincia de Salta **deben distribuirse conforme al régimen especial a que se refiere el artículo 6° del Convenio Multilateral**".

RCA 36/2017 **Sociedad Integrada de Buenos Aires UTE c/Provincia de Buenos Aires** del 14.06.2017

EL 10% DE LOS INGRESOS DEBE DISTRIBUIRSE ENTRE PBA Y CABA EN FUNCION DEL % QUE REPRESENTAN LOS GASTOS DE ADMINISTRACION Y DIRECCION SOPORTADOS EN CADA JURISDICCION

"Que la accionante manifiesta que a la provincia de Buenos Aires le corresponde la atribución del 90% de los ingresos según el art. 6° del Convenio Multilateral y el 10% restante corresponde a la Ciudad de Buenos Aires, donde la UTE posee su escritorio, oficina, administración o dirección, es decir, su sede.

Que sostiene que la UTE posee domicilio legal y fiscal en la Ciudad de Buenos Aires y se encuentra inscripta en el organismo fiscal, con sede del establecimiento en esta jurisdicción, todo lo cual se desprende de las constancias del expediente, a saber: 1) inscripción en la Inspección General de Justicia de la Nación, 2) el convenio de formación de la UTE y 3) el contrato con Edesur. Cita la habilitación comunal emitida por la municipalidad de Quilmes y sostiene que se corresponde a lo que en términos corrientes se denomina "obrador". Advierte que la zona en la que opera la UTE prestando servicios a Edesur, comprende los partidos de Avellaneda, Quilmes y Lomas de Zamora, por lo que se eligió uno de esos distritos para contar con un depósito y determinada infraestructura administrativa, para poder alojar y distribuir los materiales necesarios para el cumplimiento del contrato.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES. EL 10% DE LOS INGRESOS DEBE ASIGNARSE A LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

*Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Buenos Aires** señala que la prueba de que los domicilios que cita el artículo 6° del Convenio Multilateral para asignar el 10% de los ingresos previsto por dicha norma –que según la accionante se encontrarían ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires–, encuentra su contracara en las actas de comprobación labradas por los funcionarios actuantes. Concretamente las actas a través de las cuales se dejó constancia de lo manifestado por una empleada de la empresa, en cuanto sostiene que la UTE no funcionaba más en el edificio sito en la CABA y que sabía que se habían mudado a la localidad de Quilmes, provincia de Buenos Aires. En igual sentido, se destaca que la totalidad de las actas de comprobación y requerimiento fueron labradas por la fiscalización en la localidad de Quilmes, provincia de Buenos Aires, donde la firma puso a disposición de la fiscalización y aportó la documentación que le fue requerida:*

libros contables, societarios y elementos documentales. A partir de estos datos, sostiene que es posible acreditar que en ningún domicilio de la CABA funciona la sede de la administración de la firma y que, por el contrario, dicha sede central o administración se encuentra ubicada en la localidad de Quilmes, provincia de Buenos Aires.

*Que, concluye, que cuando el artículo 6° del C.M. menciona “**lugar de administración**” no se está refiriendo únicamente a aquel lugar donde se reúne el directorio o donde se toman las decisiones empresariales, sino que comprende, tal como la **Resolución General N° 109/2004** lo definió claramente, un conjunto de tareas administrativas, como la liquidación de sueldos e impuestos, registraciones contables, confección de balances comerciales, realización de compras, atención y pago a proveedores, cobranzas de clientes, realización de proyectos y estudios de licitaciones, etc. En el caso en cuestión, con todo lo probado en el expediente administrativo, indudablemente **la administración propiamente dicha de la UTE se lleva a cabo en el domicilio sito en la localidad de Quilmes, provincia de Buenos Aires.***

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que en lo que a su estricta competencia se refiere, la controversia entre las partes está dada por la asignación del 10% de los ingresos previsto en el artículo 6° del Convenio Multilateral. Los agravios de la accionante referidos a la nulidad de la disposición determinativa, la prescripción de los períodos fiscales 8/2008 a 12/2008 y 1/2009 a 9/2009, la inconstitucionalidad de la atribución de responsabilidad solidaria y la improcedencia de su extensión, la improcedencia de la sanción por omisión y de la aplicación de intereses, escapan a la competencia de la Comisión Arbitral.

RESOLUCION INTERPRETATIVA 109/2004

*Que, por su parte, **la Resolución General Interpretativa N° 109/2004** establece: “Las empresas de construcción que tengan su administración o dirección, escritorio u oficina en más de una jurisdicción, deberán asignar el 10% de sus ingresos, según lo establecido por el artículo 6° del Convenio Multilateral, en función de los porcentajes que surjan de considerar la totalidad de los gastos de administración y dirección efectivamente soportados en cada una de las jurisdicciones en las que se desarrollan tales actividades”. Y que: “... se entenderá por: a) Lugar de Administración: es el lugar en el que se efectúan tareas tales como liquidación de sueldos, de cargas sociales y de impuestos; las registraciones contables y se confeccionen los balances comerciales, se realicen las compras, la atención y pago a proveedores, cobranzas de clientes, realización de proyectos y estudios de licitaciones, etc. b) Lugar de Dirección: es el lugar en el que, revistiendo la condición de permanencia, se toman las decisiones vinculadas al manejo y evolución de la empresa (reuniones de Directorio, Asamblea de accionistas o socios, etc.). c) Escritorio u oficina: aquellos lugares considerados alternativos para el desarrollo de las actividades de administración y/o dirección antes descriptas”.*

Que surge de lo actuado que **existen elementos que prueban que la mayoría de los actos de administración de la empresa son desarrollados en las oficinas situadas en la localidad de Quilmes, provincia de Buenos Aires, existiendo también constancias de que el domicilio legal y fiscal se encuentra en la Ciudad de Buenos Aires.**

EL 10% DE LOS INGRESOS DEBE DISTRIBUIRSE ENTRE PBA Y CABA

EN FUNCION DEL % QUE REPRESENTAN LOS GASTOS DE ADMINISTRACION Y DIRECCION SOPORTADOS EN CADA JURISDICCION

Que, en consecuencia, esta Comisión Arbitral dispone que **el 10% de los ingresos de Sociedad Integrada de Buenos Aires UTE, según lo establecido por el art. 6° del Convenio Multilateral, se debe atribuir en función de los porcentajes que surjan de considerar la totalidad de los gastos de administración y dirección efectivamente soportados en cada una de las dos jurisdicciones en las que se desarrollan tales actividades, de acuerdo a las constancias existentes en el expediente administrativo**".

RCP 10/2018 **Sociedad Integrada de Buenos Aires UTE c/Provincia de Buenos Aires** del 07.06.2018

"El Expte. C.M. N° 1302/2015 "Sociedad Integrada de Buenos Aires UTE c/ provincia de Buenos Aires", en el cual la firma de la referencia interpone recurso de apelación contra la **Resolución (C.A.) N.° 36/2017**; y,
(..)

Que esta Comisión Plenaria **no encuentra motivos que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral. En efecto, existiendo elementos que prueban que la mayoría de los actos de administración de la empresa son desarrollados en las oficinas situadas en la localidad de Quilmes, provincia de Buenos Aires, y existiendo también constancias de que el domicilio legal y fiscal se encuentra en la Ciudad de Buenos Aires, el 10% de los ingresos de Sociedad Integrada de Buenos Aires UTE, según lo establecido por el art. 6° del Convenio Multilateral, se debe atribuir en función de los porcentajes que surjan de considerar la totalidad de los gastos de administración y dirección efectivamente soportados en cada una de las dos jurisdicciones en las que se desarrollan tales actividades, de acuerdo a las constancias existentes en las presentes actuaciones**".

RCA 45/2017 **Unión Transitoria de Empresas (UTE) – Constructora Norberto Odebrech SA, Benito Roggio e Hijos SA, Supercemento SA, José Cartellone Construcciones Civiles SA c/Provincia de Buenos Aires** del 12.06.2017

EL 10% DE LOS INGRESOS DEBE DISTRIBUIRSE ENTRE PBA Y CABA EN FUNCION DEL % QUE REPRESENTAN LOS GASTOS DE ADMINISTRACION Y DIRECCION SOPORTADOS EN CADA JURISDICCION

“Que la accionante manifiesta que su sede social y administrativa está en la Ciudad de Buenos Aires, mientras que en la provincia de Buenos Aires se ejecuta el complejo de obras para las cuales se constituyó la UTE. Dice que la ARBA lo único que objeta es la atribución del 10% de los ingresos a la Ciudad de Buenos Aires, en tanto sostiene el fisco que en esa jurisdicción no se encuentra la administración o dirección de la UTE, sino que está en la provincia de Buenos Aires, en el mismo lugar en el que se ejecutan las obras. Como consecuencia de ello, el ajuste consiste en asignar el 100% de los ingresos que obtiene la UTE por la ejecución de las obras a la provincia de Buenos Aires (90% por lugar de realización de las obras y 10% por lugar de administración).

Que, sostiene, que el hecho de que en algunas de las notas presentadas por la UTE se consigne al pie de página el domicilio en el partido de Tigre, provincia de Buenos Aires, resulta intrascendente a fin de determinar en qué lugar se encuentra la administración, en particular teniendo en cuenta la envergadura de las obras que allí se desarrollan. Menciona que acompañó documentos que dan plena certeza de que la administración de la UTE durante los años inspeccionados se encontraba en CABA, destacando que la disposición que se impugna hace una simple mención de esa prueba sin ponderar adecuadamente lo que de las mismas deriva e ignorando que de la inspección realizada en las oficinas de CABA surge claramente que allí se realiza la administración de la UTE. Dice que en el descargo explicó que durante los años 2008 y 2009 no tuvo la sede de la administración en la provincia de Buenos Aires por la simple razón de que en esos períodos la UTE carecía de un asentamiento físico localizado en esa jurisdicción que permitiera poder desarrollar actividades de administración y dirección, contando sólo con un obrador acorde a las dimensiones de la obra que lleva adelante. Alega también que acreditó, por ejemplo, que los telegramas de renuncia del personal eran enviados al domicilio de la Ciudad de Buenos Aires, que todos los contratos estaban fechados en la Ciudad de Buenos Aires, que todos los resúmenes de cuentas de servicios contratados por la UTE eran enviados al domicilio de la Ciudad de Buenos Aires, etc.

(..)

Que, finalmente, a todo evento, solicita que siguiendo el criterio que sienta la R.G. N° 109/2004 de la C.A., el 10 % no sólo debe ser asignado al lugar donde se encuentra la administración del contribuyente, sino también a la jurisdicción en la que se lleve adelante la dirección o donde el sujeto tenga una oficina. Para cuando esas funciones se lleven a cabo en más de una jurisdicción, el 10% de los ingresos deberán asignarse en función de los porcentajes que surjan de considerar la totalidad de los gastos de administración y dirección efectivamente soportados en cada una de las jurisdicciones en las que se desarrollan tales actividades.

OPINION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES. EL 10% DE LOS INGRESOS DEBE ASIGNARSE A LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

*Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Buenos Aires** señala que la determinación impositiva se practicó a partir de la documentación obrante en las actuaciones y que de la fiscalización surge que parte de la administración se lleva a cabo en el obrador, sito en el partido de*

Tigre, provincia de Buenos Aires y que en el domicilio de la CABA funcionan las oficinas de la empresa Benito Roggio e Hijos S.A., que si bien resulta ser integrante del grupo de empresas que conforman la UTE, no significa que las tareas llevadas a cabo en el mismo correspondan en un ciento por ciento al contribuyente fiscalizado. Es más, precisa que en la inspección ocular llevada a cabo en ese domicilio no se encontró personal perteneciente a la UTE.

(..)

Que destaca que en la localidad de Tigre, provincia de Buenos Aires, donde la UTE construye una planta potabilizadora de agua, se observa, también –de acuerdo a actas de comprobación labradas y firmadas por el apoderado de la UTE–, la existencia de diferentes oficinas en las cuales se efectúan tareas tanto administrativas como técnicas, disponiendo de suficiente equipamiento tecnológico y mobiliario como asimismo de un comedor para el personal de la UTE.

Que concluye señalando que del análisis de la documentación anexada por el contribuyente en su descargo –única que reconoce como suficiente para resolver la controversia–, no surge que sea correcto el accionar de la UTE de haber atribuido el 10% de los ingresos a la Ciudad de Buenos Aires por entender que allí se lleva a cabo su administración o dirección. Si, en cambio, a través de los procedimientos de auditoría efectuados por la fiscalización, se pudo corroborar que en el lugar donde se ejecutan las obras se efectúan tareas administrativas. En este sentido, señala con relación al planteo en subsidio que efectúa el contribuyente, que puede ser que la administración se encontrara compartida entre la CABA y la provincia de Buenos Aires pero no queda duda alguna –insiste–, en que la dirección de las obras se llevaba a cabo en la provincia de Buenos Aires, correspondiendo consecuentemente que participe del 10% en discusión.

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia entre las partes está dada por la asignación del 10% de los ingresos previsto en el artículo 6° del Convenio Multilateral.

RESOLUCION INTERPRETATIVA 109/2004

*Que la **Resolución General Interpretativa N° 109/2004** establece: “Las empresas de construcción que tengan su administración o dirección, escritorio u oficina en más de una jurisdicción, deberán asignar el 10% de sus ingresos, según lo establecido por el artículo 6° del Convenio Multilateral, en función de los porcentajes que surjan de considerar la totalidad de los gastos de administración y dirección efectivamente soportados en cada una de las jurisdicciones en las que se desarrollan tales actividades”. Y que: “... se entenderá por: a) Lugar de Administración: es el lugar en el que se efectúan tareas tales como liquidación de sueldos, de cargas sociales y de impuestos; las registraciones contables y se confeccionen los balances comerciales, se realicen las compras, la atención y pago a proveedores, cobranzas de clientes, realización de proyectos y estudios de licitaciones, etc. b) Lugar de Dirección: es el lugar en el que, revistiendo la condición de permanencia, se toman las*

decisiones vinculadas al manejo y evolución de la empresa (reuniones de Directorio, Asamblea de accionistas o socios, etc.). c) Escritorio u oficina: aquellos lugares considerados alternativos para el desarrollo de las actividades de administración y/o dirección antes descriptas”.

ACTOS DE ADMINISTRACION EN TIGRE Y EN CABA

Que surge de lo actuado que existen elementos que prueban que los actos de administración de la UTE son desarrollados tanto en las oficinas situadas en la localidad de Tigre, provincia de Buenos Aires, donde se ejecutan las obras, como también en el domicilio que se encuentra en la Ciudad de Buenos Aires.

EL 10% DE LOS INGRESOS DEBE DISTRIBUIRSE ENTRE PBA Y CABA

EN FUNCION DEL % QUE REPRESENTAN LOS GASTOS DE ADMINISTRACION Y DIRECCION SOPORTADOS EN CADA JURISDICCION

Que, en consecuencia, esta Comisión Arbitral dispone que la provincia de Buenos Aires deberá proceder a **la distribución del 10% de los ingresos de la UTE**, según lo establecido por el art. 6° del Convenio Multilateral y la Resolución General C.A. N° 109/2004, **en función de los porcentajes que surjan de considerar la totalidad de los gastos de administración y dirección efectivamente soportados en cada una de las dos jurisdicciones** en las que se desarrollan tales actividades. Para dar cumplimiento a lo expuesto, la UTE deberá suministrar todos los elementos necesarios como para que el fisco de la provincia de Buenos Aires pueda determinar la participación de cada una de las jurisdicciones en los gastos que servirán de base para la distribución de los ingresos”.

RCP 13/2018 Unión Transitoria de Empresas (UTE) – Constructora Norberto Odebrech SA, Benito Roggio e Hijos SA, Supercemento SA, José Cartellone Construcciones Civiles SA c/Provincia de Buenos Aires del 07.06.2018

“El Expte. C.M. N° 1370/2015 “Unión Transitoria de Empresas (UTE) conformada por Constructora Norberto Odebrecht S.A., Benito Roggio e Hijos S.A., Supercemento S.A.I.C. y José Cartellone Construcciones Civiles S.A. c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual la firma de la referencia interpone recurso de apelación contra la **Resolución (C.A.) N.° 45/2017**; y,

(..)

“Que esta Comisión Plenaria **no encuentra motivos que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral**. En efecto, surge de las actuaciones que **existen elementos que prueban que los actos de administración de la UTE son desarrollados tanto en las oficinas situadas en la localidad de Tigre, provincia de Buenos Aires, donde se ejecutan las obras, como también en el domicilio que se encuentra en la Ciudad de Buenos Aires**. La provincia de Buenos Aires deberá proceder a **la distribución del 10% de los ingresos de la UTE**, según lo establecido por el art. 6° del Convenio Multilateral y la Resolución

General C.A. N.º 109/2004, **en función de los porcentajes que surjan de considerar la totalidad de los gastos de administración y dirección efectivamente soportados en cada una de las dos jurisdicciones** en las que se desarrollan tales actividades. Para dar cumplimiento a lo expuesto, la UTE deberá suministrar todos los elementos necesarios como para que el fisco de la provincia de Buenos Aires pueda determinar la participación de cada una de las jurisdicciones en los gastos que servirán de base para la distribución de los ingresos”.

RCA 55/2014 **Kank y Costilla SA c/Provincia de Chubut** del 10.09.2014

EL 90% DE LOS INGRESOS DEBEN ASIGNARSE EN PROPORCION A LOS KILOMETROS DE OBRA DE PAVIMENTACION EN CADA JURISDICCION

“Que Kank y Costilla informa que tributa bajo el régimen especial establecido en el art. 6º del Convenio Multilateral en tanto **su actividad principal es la de construcción, reforma y reparación de obras de infraestructura del transporte, como calles, autopistas, carreteras, puentes, túneles, vías férreas y pistas de aterrizaje**, entre otras.

Que la discusión se centra en una discrepancia de criterios en relación al cálculo de la base imponible, respecto a la tributación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la obra originada en la Licitación Pública N° 25/07, cuyo objeto es la **construcción de obras básicas y pavimentación de la Ruta Nacional N° 3** con una longitud de 23,6 kilómetros y, en particular, en lo que se refiere al régimen establecido en el artículo 6º del Convenio sobre la distribución del parámetro del 90% que allí se referencia.

Que discrepa con la postura fiscal que entiende que el 90% de los ingresos provenientes de la obra deben ser atribuidos, en el caso particular, una parte a la jurisdicción del Chubut y otra a la jurisdicción de Santa Cruz, criterio que entiende, se aparta de las circunstancias fácticas y jurídicas que rodean al caso.

Que la empresa asignó el 10 % de los ingresos de la obra pública en cuestión a la jurisdicción sede (Comodoro Rivadavia, Provincia del Chubut) y el restante 90% de los ingresos a la jurisdicción del lugar jurídico de la obra que se encuentra en la Provincia de Santa Cruz conforme al régimen especial establecido por CM. Insiste que el lugar jurídico de la obra, determinante de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se encuentra en la Provincia de Santa Cruz: refiere a la Licitación Pública n° 25/07 de la Provincia de Santa Cruz y que, por lo tanto, la comitente es la Administración de la Provincia de Santa Cruz.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE CHUBUT. EL 50% DEL 90% DE LOS INGRESOS LE CORRESPONDE A LA PROVINCIA DE CHUBUT

“Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la Provincia del Chubut** expresa que el agravio se centra únicamente en la correcta aplicación

del régimen de distribución establecido por el artículo 6° del Convenio para los ingresos obtenidos por la empresa en la Licitación Pública n° 25/07 de la Provincia de Santa Cruz y, específicamente, sobre la distribución del 90% a que se refiere dicho artículo.

Que resulta innegable la extensión de labor desplegada por el recurrente dentro de la jurisdicción de Chubut, extensión que representa nada más ni nada menos que el cincuenta por ciento de la longitud de la obra contratada a través de la licitación pública referida.

Que la Provincia del Chubut no desconoce de manera alguna la existencia del llamado a licitación ni la futura concreción de las obras, pero el lugar de realización de las obras al que alude el art. 6° del Convenio, no es otro en este caso que las provincias de Chubut y Santa Cruz. Hace notar, en este sentido, que la redacción del citado artículo no habla del "lugar jurídico de la obra", sino que expresamente dice "...**jurisdicción en que se realicen las obras**".

Que de esta forma, **del 100 % de los ingresos, el 10% corresponde a Chubut por ser allí donde se encuentra la administración de la empresa y del 90 % restante, también le corresponde la mitad (45%) por ser lugar de realización de la obra** (conforme al art. 32 Resol. Gral. N° 1/2013). Que este porcentual responde a la información brindada sobre la obra, donde se deja en claro que la mitad de la longitud corresponde a la sede local. Cita como antecedentes la Res. N° 2/2001 (C.A.) posteriormente ratificada por Res. N° 12/2001.

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión observa que no está en duda que en el caso, es de aplicación el art. 6° del Convenio Multilateral y dentro de este régimen especial, la atribución del 90%.

EL 90% DE LOS INGRESOS DEBEN ASIGNARSE EN PROPORCION A LOS KILOMETROS DE OBRA DE PAVIMENTACION EN CADA JURISDICCION

Que a este respecto, **los ingresos en cuestión deben atribuirse a las provincias del Chubut y de Santa Cruz en proporción a los kilómetros de la obra de pavimentación desarrollada en cada una de estas jurisdicciones**, en atención a que es en ambas provincias donde se realizan las obras. Que así lo tienen establecido los Organismos de Aplicación del Convenio en casos similares al presente -Res. CA N° 2/2001 ratificada por Res. CP N° 12/2001-".

RCA 22/2013 **Credil SRL c/CABA** del 17.06.2013

PARA LA APLICACIÓN DEL ART. 6 DEL C.M. NO ES NECESARIO QUE LA EMPRESA REALICE LA OBRA EN FORMA DIRECTA SE PUEDE CONTRATAR LA REALIZACION DE LA OBRA A TERCEROS

“Que la recurrente manifiesta que ejerce diversas actividades y liquida el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de acuerdo a la actividad en la cual se encuentra inscripta, distribuyendo los ingresos generados conforme al Régimen General (art. 2°) o Especial (art. 6°) previsto en el Convenio Multilateral.

Que a criterio del Fisco determinante, los ingresos obtenidos por CREDIL S.R.L. como consecuencia de la construcción y posterior venta de inmuebles no pueden ser calificados como originados en una actividad de “construcción” (en los términos del artículo 6° del Convenio Multilateral). El Fisco sostiene que correspondería la aplicación del Régimen Especial del artículo 6° del C.M. únicamente cuando el constructor es la misma compañía que lleva adelante cada una de las tareas necesarias para erigir un inmueble.

Que las conclusiones respecto de la actividad desarrollada por la firma, por parte de la inspección resulta parcial y equivocada, violando el principio de la realidad económica, a saber:

- 1) La firma desarrolla la **actividad de construcción de inmuebles** para lo cual se encuentra habilitada en su contrato constitutivo;*
- 2) Se encuentra inscripta ante la AFIP en múltiples actividades, siendo una de ellas el código 452100 (**construcción y reparación de edificios residenciales**) desde diciembre de 2002;*
- 3) Se encuentra inscripta en el Sistema Padrón-Web de Ingresos Brutos-Convenio Multilateral, con el mismo código de actividad, desde diciembre de 2002;*
- 4) Ha **adquirido una serie de inmuebles y/o lotes a los efectos de construir inmuebles sujetos al régimen de propiedad horizontal**, los cuales una vez terminados los vende, lo que queda demostrado mediante las copias de las escrituras de compra-venta que tuvo a la vista el inspector actuante, ofrecidas como prueba instrumental, como también de las constancias emergentes de los libros contables y de la certificación que consta en el expediente administrativo;*
- 5) En su carácter de persona jurídica celebra contratos de locación de servicios con profesionales habilitados (ingenieros, arquitectos) a quienes encomienda el proyecto y dirección de las obras;*
- 6) A los efectos de proceder a la construcción de las obras **procede a comprar por sí los materiales e insumos** necesarios;*
- 7) **Subcontrata** mediante un contrato de locación de servicios **la ejecución de las obras** a una empresa denominada CREDILSA S.A. conforme surge de las facturas que se acompañaron;*
- 8) Credil S.R.L. se encuentra inscripta por ante los organismos fiscales como dedicada a las actividades de construcción y la circunstancia de no encontrarse inscripta ante el Instituto de Estadísticos y Registro de la Industria de la Construcción (IERIC) no habilita a considerar que no realiza actividades*

constructivas. Que aclara no que tuvo ni tiene la obligación legal de inscribirse ante dicho Instituto (IERIC) puesto que subcontrata la mano de obra para sus obras como lo realizan innumerables empresas del rubro, no obstante proyecta, dirige sus obras, compra los lotes y el material y los insumos para las mismas.

Que el régimen del artículo 6° no requiere que se tenga la titularidad del personal (como lo exige AGIP), sino que regula los ingresos obtenidos por la actividad de la construcción, entendiéndose por tal la que realiza quien desarrolla habitualmente esa tarea y, como en el caso, obtiene ingresos de la misma. Cita como antecedente lo que consideró la Comisión Arbitral en la causa “Helebia”.

(..)

OPINION DE LA CABA. CORRESPONDE LA APLICACIÓN DEL ART. 2 DEL C.M.

Que **la Representación de la Ciudad de Buenos Aires**, en respuesta al traslado corrido, manifiesta que la cuestión a dilucidar es determinar si es posible categorizar a la actividad que desarrolla la apelante como “actividad de la construcción” y, en consecuencia, aplicar el Régimen Especial del artículo 6° del Convenio Multilateral.

Destaca que la firma tiene por objeto **actividad en servicios de crédito, tarjetas de crédito y/o compra, venta de equipos de telefonía, productos de madera, de inmuebles, alquiler de inmuebles, fabricación de productos metálicos, cultivo de oleaginosas, cría de ganado bovino, y servicios de administración de consorcios.**

Que la firma no se encuentra inscripta como empresa constructora en el Instituto de Estadística y Registro de la Industria de la Construcción (I.E.R.I.C.), no presentó certificados de obra por la actividad de construcción declarada y tanto **la mano de obra como los bienes de uso son aportados por un tercero** (la empresa CREDILSA S.A.)

Que en el expediente administrativo obran facturas correspondientes a **tareas de demolición, retiro de escombros, instalación eléctrica y honorarios profesionales por la realización de los proyectos de obras**, los que fueron celebrados entre la contribuyente y los subcontratistas que llevaron a cabo la construcción del edificio.

Que de las pruebas aportadas, surge inequívocamente que la recurrente no desarrolla “actividad de la construcción”, sino que se dedica a la venta de inmuebles correspondiendo la aplicación del Régimen General del artículo 2° del Convenio Multilateral.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL. CORRESPONDE LA APLICACIÓN DEL ART. 6 DEL C.M.

Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión observa que la disyuntiva que se plantea en este caso es determinar si el Régimen Especial del artículo 6° del Convenio Multilateral, dirigido a aquellos sujetos que se dedican a “la actividad de la construcción”, **es de aplicación para la construcción en el sentido**

material de construir o la construcción en sentido económico de la actividad (es decir si comprende exclusivamente a aquellos que construyen la obra en forma directa, con personal propio o mediante subcontratación -en todo o en parte-).

PARA DETERMINAR LA ACTIVIDAD DE LA CONSTRUCCION SE DEBE TENER EN CUENTA EL ESPECTO ECONOMICO DE LA ACTIVIDAD

*Que el criterio que mejor se ajusta a lo que ha pretendido el legislador, es aquél que **tiene en consideración el aspecto económico de la actividad**, es decir, que la norma contenida en artículo 6° del Convenio Multilateral comprendería a **todos aquellos sujetos que desarrollen “actividades de la construcción” en forma directa o mediante la subcontratación de terceros para la ejecución de la obra.***

SE PUEDE CONTRATAR A TERCEROS PARA LA REALIZACION DE LA OBRA

*Que en este sentido **la actividad que realiza la firma recurrente está vinculada con la construcción, ya que no trata meramente de comprar y vender inmuebles, sino que compra el terreno, contrata los profesionales que proyectan y dirigen la obra y, finalmente, a quienes realizan la construcción propiamente dicha.***

*Que la recurrente efectúe **la venta de los inmuebles** obedece al sólo hecho de que los ha construido con ese fin, es decir, que la venta es consecuencia del objeto que ha perseguido, pero ello **no significa que se dedique a la compra-venta de inmuebles.***

LA ACTIVIDAD DE LA CONTRUCCION SE PUEDE REALIZAR EN EL SENTIDO ECONOMICO

*Que no es óbice para la aplicación de las disposiciones del artículo 6° del C.M. el hecho de no contar -la firma- con personal de la especialidad de la construcción, puesto que, como se ha expuesto, **lo relevante es ejercer la “actividad de la construcción” en el sentido económico antes dicho**.*

=====

11 – EMPRESAS DE TRANSPORTE (ART. 9 C.M.)

Art. 9 C.M.

100% A LA JURISDICCION DE ORIGEN DEL VIAJE

En los casos de **empresas de transportes de pasajeros o cargas** que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el **lugar de origen del viaje**.

Por lo tanto, se debe tener en cuenta:

El lugar donde sube el pasajero.

El lugar donde se carga la mercadería.

TRASLADO DE GAS POR GASODUCTOS

R.G. (C.A.) 56/1995. ART. 1

R.G. (C.P.) 7/2009.

R.G. (C.A.) 18/2022. ART. 66

El servicio de traslado de gas por gasoductos hállese comprendido en las disposiciones del artículo 9° del Convenio Multilateral, por lo que **corresponde asignar el 100 % de los ingresos derivados de la prestación de dicho servicio a la jurisdicción de origen del viaje**.

Fuente: Resolución General Nº 56/1995, artículo 1.-

Reestablecida por Resolución CP Nº 7/2009.

RCA 19/2019 **Líneas Aéreas Costarricenses SA c/CABA** del 08.05.2019

APLICACIÓN DEL ART. 9 DEL C.M. ASIGNACION DE LOS INGRESOS AL LUGAR DE ORIGEN DEL VIAJE QUE ES EL LUGAR DONDE ASCIENDEN LOS PASAJEROS

“Que la firma manifiesta que es una empresa de transporte internacional que operó desde siempre en la República Argentina desde y hacia el Aeropuerto Internacional de Ezeiza, provincia de Buenos Aires. Dice que ha considerado que su actividad no está alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos pero, sin perjuicio de ello, y debido a la existencia de retenciones y/o percepciones, a efectos de reducir el perfil de riesgo y las alícuotas que le eran aplicadas tomó la decisión de inscribirse en el impuesto, y lo hizo localmente en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires,

216

única jurisdicción que le practicaba las retenciones y/o percepciones.

*Puntualiza que a raíz del pedido de devolución de los saldos a favor que se acumularon por años, el fisco determinó de oficio el gravamen, por su actividad de transporte internacional de pasajeros, habiéndose negado a aplicar en el caso el Convenio Multilateral por el hecho de que la empresa no se había inscripto en dicho régimen. En consecuencia, se atribuyó el 100% de la base imponible, aun cuando la firma no ha registrado ni un solo vuelo con origen en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: **la ruta que utilizaban las aeronaves era la que unía el Aeropuerto Ministro Pistarini, en la localidad de Ezeiza, provincia de Buenos Aires, con el aeropuerto ubicado en la Ciudad de San José, República de Costa Rica**; ocasionalmente, en particular a partir de agosto de 2012, vendió también vuelos a Lima y Bogotá.*

Que en lo que respecta a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dice que pagaba un pequeño gasto (fee) a TACA –aerolínea hermana integrante del mismo conjunto económico–, por la venta de pasajes, atención al cliente, etc., pero nunca tuvo siquiera una oficina arrendada, ni un empleado en relación de dependencia en dicha jurisdicción.

Que sostiene que de estar gravadas sus operaciones, de acuerdo con el régimen especial del Convenio Multilateral, no tendría que atribuir base imponible a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ya que en ningún caso sus vuelos partieron desde su territorio sino que siempre partieron del Aeropuerto Internacional de Ezeiza.

(..)

OPINION DE LA CABA.

*Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires** manifiesta que la contribuyente posee domicilio fiscal en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se encuentra inscripta en el impuesto sobre los ingresos brutos como contribuyente local de esta jurisdicción, y su actividad sujeta a tributo consiste en “Servicio de transporte aéreo de pasajeros”; en sus declaraciones juradas mensuales expone las actividades de “Transporte internacional de pasajeros” y “Transporte internacional de cargas” ambas sin ingresos gravados. La inspección actuante consideró que la venta de pasajes en nuestro país por la actividad de transporte internacional de pasajeros se encuentra alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos, teniendo en cuenta que se trata de un contribuyente local de Ciudad Autónoma de Buenos Aires y no existe convenio de reciprocidad en materia tributaria entre nuestro país y el de origen de la recurrente. Destaca, además, que la actividad de transporte de pasajeros queda perfectamente subsumida dentro del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, de acuerdo a lo establecido en el artículo 173 del Código Fiscal (t.o. 2018). Sin perjuicio de lo expuesto en el párrafo precedente, el artículo 180 del mencionado plexo normativo dispone que están exentos del pago de este gravamen: “Los ingresos provenientes al transporte internacional de pasajeros, aéreo y por agua, siempre que exista con el país de origen de la compañía convenios de reciprocidad en materia tributaria”.*

*Que en cuanto al sustento territorial, señala que el mismo se ha verificado en los reportes acompañados por la empresa donde se observan **ventas de pasajes***

realizadas por diversas agencias ubicadas en Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como así también la existencia de un pequeño gasto (fee) que solía efectuar en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a la empresa TACA (integrante del mismo grupo económico) originado en la venta de pasajes, atención al cliente, etc.

Que considera contradictorio que la empresa entienda aplicable el artículo 9° del Convenio Multilateral mientras que se inscribió (y se encuentra inscripta a la fecha) como contribuyente local de Ciudad Autónoma de Buenos Aires, motivo por el cual no resultan aplicables las normas específicas allí establecidas. Si un contribuyente no se inscribe en el régimen de Convenio Multilateral y permanece inscripto como contribuyente local, le son aplicables las normas generales previstas en el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, quedando por lo tanto al margen de las disposiciones del mencionado acuerdo interprovincial.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL.

*Que en lo que a su estricta competencia se refiere, esta Comisión Arbitral observa que si bien Líneas Aéreas Costarricenses S.A. se encuentra inscripta en el impuesto sobre los ingresos brutos como contribuyente local de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, **está acreditado en estas actuaciones que su actividad de empresa de transporte internacional de pasajeros (y carga) la ejerce al menos en dos jurisdicciones (Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Buenos Aires) y, por ello, corresponde la aplicación de las normas establecidas en el Convenio Multilateral.***

APLICACIÓN DEL ART. 9 DEL C.M. ASIGNACION DE LOS INGRESOS AL LUGAR DE ORIGEN DEL VIAJE QUE ES EL LUGAR DONDE ASCIENDEN LOS PASAJEROS

*Que dada la naturaleza de la actividad desarrollada por Líneas Aéreas Costarricenses S.A. (empresa de transporte), **resulta de aplicación el artículo 9° del Convenio Multilateral y sus ingresos deben ser atribuidos a la jurisdicción de origen del viaje, es decir, el lugar en el cual ascienden los pasajeros que, en el caso, ocurre en la provincia de Buenos Aires.***

Que, por lo expuesto, corresponde que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires relicuide el ajuste practicado conforme lo señalado precedentemente.

Que, asimismo, deberá observarse el procedimiento establecido en la Resolución General N° 5/2014 para las altas de oficio y proceder a su respectiva comunicación al Comité de Administración Padrón Web”.

RCA 54/2019 Líneas Aéreas Costarricenses SA c/CABA del 04.12.2019

APLICACIÓN DEL ART. 9 DEL C.M. ASIGNACION DE LOS INGRESOS AL LUGAR DE ORIGEN DEL VIAJE QUE ES EL LUGAR DONDE ASCIENDEN LOS PASAJEROS

“Que la firma manifiesta que **es una empresa de transporte internacional que operó desde siempre en la República Argentina desde y hacia el Aeropuerto Internacional de Ezeiza, provincia de Buenos Aires**. Dice que ha considerado que su actividad no está alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos pero, sin perjuicio de ello, y **debido a la existencia de retenciones y/o percepciones**, a efectos de reducir el perfil de riesgo y las alícuotas que le eran aplicadas **tomó la decisión de inscribirse en el impuesto, y lo hizo localmente en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, única jurisdicción que le practicaba las retenciones y/o percepciones**. Puntualiza que a raíz del pedido de devolución de los saldos a favor que se acumularon por años, el fisco determinó de oficio el gravamen, por su actividad de transporte internacional de pasajeros, habiéndose negado a aplicar en el caso el Convenio Multilateral por el hecho de que la empresa no se había inscripto en dicho régimen. En consecuencia, se atribuyó el 100% de la base imponible, aun cuando la firma no ha registrado ni un solo vuelo con origen en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: **la ruta que utilizaban las aeronaves era la que unía el Aeropuerto Ministro Pistarini, en la localidad de Ezeiza, provincia de Buenos Aires, con el aeropuerto ubicado en la Ciudad de San José, República de Costa Rica**; ocasionalmente, en particular a partir de agosto de 2012, vendió también vuelos a Lima y Bogotá.

Que en lo que respecta a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dice que pagaba un pequeño gasto (fee) a TACA –aerolínea hermana integrante del mismo conjunto económico–, por la venta de pasajes, atención al cliente, etc., pero nunca tuvo siquiera una oficina arrendada, ni un empleado en relación de dependencia en dicha jurisdicción.

Que sostiene que de estar gravadas sus operaciones, de acuerdo con el régimen especial del Convenio Multilateral, no tendría que atribuir base imponible a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ya que en ningún caso sus vuelos partieron desde su territorio sino que siempre partieron del Aeropuerto Internacional de Ezeiza.

(..)

OPINION DE LA CABA.

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires** manifiesta que la contribuyente posee domicilio fiscal en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se encuentra inscripta en el impuesto sobre los ingresos brutos como contribuyente local de esta jurisdicción, y su actividad sujeta a tributo consiste en “Servicio de transporte aéreo de pasajeros”; en sus declaraciones juradas mensuales expone las actividades de “Transporte internacional de pasajeros” y “Transporte internacional de cargas” ambas sin ingresos gravados. La inspección actuante consideró que la venta de pasajes en nuestro país por la actividad de transporte internacional de pasajeros se encuentra alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos, teniendo en cuenta que se trata de un contribuyente local de Ciudad Autónoma de Buenos

Aires y no existe convenio de reciprocidad en materia tributaria entre nuestro país y el de origen de la recurrente. Destaca, además, que la actividad de transporte de pasajeros queda perfectamente subsumida dentro del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, de acuerdo a lo establecido en el artículo 173 del Código Fiscal (t.o. 2018). Sin perjuicio de lo expuesto en el párrafo precedente, el artículo 180 del mencionado plexo normativo dispone que están exentos del pago de este gravamen:

“Los ingresos provenientes al transporte internacional de pasajeros, aéreo y por agua, siempre que exista con el país de origen de la compañía convenios de reciprocidad en materia tributaria”.

Que en cuanto al sustento territorial, señala que el mismo se ha verificado en los reportes acompañados por la empresa donde se observan ventas de pasajes realizadas por diversas agencias ubicadas en Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como así también la existencia de un pequeño gasto (fee) que solía efectuar en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a la empresa TACA (integrante del mismo grupo económico) originado en la venta de pasajes, atención al cliente, etc.

Que considera contradictorio que la empresa entienda aplicable el artículo 9° del Convenio Multilateral mientras que se inscribió (y se encuentra inscripta a la fecha) como contribuyente local de Ciudad Autónoma de Buenos Aires, motivo por el cual no resultan aplicables las normas específicas allí establecidas. Si un contribuyente no se inscribe en el régimen de Convenio Multilateral y permanece inscripto como contribuyente local, le son aplicables las normas generales previstas en el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, quedando por lo tanto al margen de las disposiciones del mencionado acuerdo interprovincial.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL.

*Que en lo que a su estricta competencia se refiere, esta Comisión Arbitral observa que si bien Líneas Aéreas Costarricenses S.A. se encuentra inscripta en el impuesto sobre los ingresos brutos como contribuyente local de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, **está acreditado en estas actuaciones que su actividad de empresa de transporte internacional de pasajeros (y carga) la ejerce al menos en dos jurisdicciones (Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Buenos Aires) y, por ello, corresponde la aplicación de las normas establecidas en el Convenio Multilateral.***

APLICACIÓN DEL ART. 9 DEL C.M. ASIGNACION DE LOS INGRESOS AL LUGAR DE ORIGEN DEL VIAJE QUE ES EL LUGAR DONDE ASCIENDEN LOS PASAJEROS

*Que dada la naturaleza de la actividad desarrollada por Líneas Aéreas Costarricenses S.A. (empresa de transporte), **resulta de aplicación el artículo 9° del Convenio Multilateral y sus ingresos deben ser atribuidos a la jurisdicción de origen del viaje, es decir, el lugar en el cual ascienden los pasajeros que, en el caso, ocurre en la provincia de Buenos Aires.***

Que, por lo expuesto, corresponde que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires reliquide el ajuste practicado conforme lo señalado precedentemente.

Que cabe poner de resalto también, que la cuestión traída por Líneas Aéreas Costarricenses S.A. a decisión de esta Comisión Arbitral es **análoga a la resuelta en contra de su pretensión en el Expte. C.M. N° 1514/2018 “Líneas Aéreas Costarricenses S.A. c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires” - Resolución CA. N° 19/2019**.

RCP 25/2020 Líneas Aéreas Costarricenses SA c/CABA del 17.09.2020

“El Expte. C.M. N° 1543/2018 “Líneas Aéreas **Costarricenses** S.A. c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, en el cual la Ciudad Autónoma de Buenos Aires interpone recurso de apelación contra la **Resolución C.A.) N.° 54/2019**; y,
(..)

Que esta Comisión Plenaria **no encuentra motivos suficientes que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral**. En efecto, dada la naturaleza de la actividad desarrollada por Líneas Aéreas Costarricenses S.A. (empresa de transporte), **resulta de aplicación el artículo 9°** del Convenio Multilateral y **sus ingresos deben ser atribuidos a la jurisdicción de origen del viaje, es decir, el lugar en el cual ascienden los pasajeros que, en el caso, ocurre en la provincia de Buenos Aires**.

Que, por lo expuesto, cabe **ratificar en todos sus términos la Resolución N.° 54/2019 dictada por la Comisión Arbitral**.

RCA 34/2018 Andreani Logística SA c/Provincia de Santa Fe del 05.09.2018

APLICACIÓN DEL REGIMEN GENERAL DEL ART. 2 DEL C.M.

“Que la accionante señala que es una empresa dedicada a la **prestación de servicios de transporte de cargas y liquida su obligación tributaria en relación al impuesto sobre los ingresos brutos aplicando el artículo 9° del Convenio Multilateral**. Señala que el organismo recaudador si bien no desconoce la actividad de transporte, afirma que también realiza la actividad de servicios de gestión y logística y que por la mencionada labor debe tributar conforme lo prescripto en el art. 2° del Convenio Multilateral.

Que sostiene que la tarea de índole logística resulta complementaria y escasamente material como para configurar una actividad autónoma; por lo tanto, debe seguir la suerte de la actividad principal que es la de transporte de carga, a todos los efectos del gravamen, y conforme a ello procede la atribución de la base imponible entre las jurisdicciones en las que realiza el servicio de transporte de cargas, conforme al régimen especial del artículo 9° del Convenio Multilateral.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE SANTA FE.

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Santa Fe** señala que de la inspección efectuada, se ha constatado que la empresa realiza y no declara la actividad de servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías; es más, surge de la propia página web de la firma que ofrece servicios de logística y gestión para el transporte, tales como logística de reversa, gestión de stock, preparación de pedidos, logística “in house”, logística para la rama farmacéutica, digitalización y almacenamiento virtual y físico de documentación, análisis de riesgos en depósitos y distribución, gestiones domiciliarias de documentos, entre otras.

Que manifiesta que del análisis de la información suministrada por los clientes de la empresa, con motivo de los requerimientos formulados, obrantes en el expediente administrativo, **se pudo separar del total de los ingresos obtenidos que fueron declarados como actividades de transporte propiamente dicha, los que corresponden a los servicios de logística; asimismo, en aquellos casos de ingresos exteriorizados o facturados sin discriminar ambas actividades –el transporte y el servicio de logística– se realizó un prorrateo a fin de asignar razonablemente dichos ingresos de cada una de tales actividades.** Señala, asimismo, que los ingresos por los denominados “transporte de servicios especiales”, conforme la circularización a la que hace referencia, provienen de la actividad de “logística y gestión” prestada a las empresas de la rama farmacéutica. Cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que avalarían su proceder.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL.

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en la distribución interjurisdiccional de los ingresos inherentes a la “**actividad de logística y gestión para el transporte**”; mientras la accionante sostiene que corresponde la aplicación del régimen especial del artículo 9° del Convenio Multilateral, el fisco determinante pretende aplicar el régimen general del artículo 2° de dicho acuerdo.

APLICACIÓN DEL REGIMEN GENERAL DEL ART. 2 DEL C.M.

Que la pretensión de Andreani Logística S.A. no puede prosperar. En efecto, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho que **aquellos ingresos que no forman parte de la actividad de transporte, en el caso los que tienen origen en la logística y gestión para el transporte, deben distribuirse con arreglo al artículo 2° del Convenio Multilateral.**

LOS INGRESOS DEBEN ASIGNARSE A LA JURISDICCION DONDE SE PRESTA EL SERVICIO

Que va de suyo que **los ingresos que se originan en la logística y gestión para el transporte que presta la empresa, deben ser atribuidos a la jurisdicción donde esa actividad se ejerza (donde se presta el servicio).** En

este sentido, tampoco merece objeciones el método utilizado por el fisco provincial para el caso”.

RCP 08/2019 **Andreani Logística SA c/Provincia de Santa Fe** del 13.06.2019

“El Expte. C.M. N° 1476/2017 “Andreani Logística S.A. c/ provincia de Santa Fe”, en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la **Resolución (C.A.) N° 34/2018**; y,

(..)

Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral. Así, **los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho que aquellos ingresos que no forman parte de la actividad de transporte, en el caso los que tienen origen en la logística y gestión para el transporte, deben distribuirse con arreglo al artículo 2° del Convenio Multilateral** (Expediente C.M. N° 694/2007 **Víctor Masón Transporte Cruz del Sur S.A. contra provincia de Buenos Aires - Resolución C.A. N° 22/2010 y Resolución C.P. N° 13/2011-**, Expediente C.M. N° 989/2011 **Logística Integrada S.A. contra Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Resolución C.A. N° 41/2013 y Resolución C.P. N° 34/2014-** y Expediente CM. N° 1324/2015 **Urbano Express Argentina S.A. contra provincia de Misiones -Resolución C.A. N° 23/2016-**).

Que en efecto, **la actividad en cuestión, “servicios de logística”** (gestión para el transporte, tales como logística de reversa, gestión de stock, preparación de pedidos, logística “inhouse”, logística para la rama farmacéutica, digitalización y almacenamiento virtual y físico de documentación, análisis de riesgos en depósitos, entre otras) **es perfectamente escindible del transporte** propiamente dicho, puesto que se trata de una función operativa que comprende todas las actividades y procesos necesarios para la administración estratégica del flujo y almacenamiento, entre otras, y por lo mismo, los ingresos que ellas generan no guardan relación alguna con el transporte.

Que, en consecuencia, corresponde ratificar la **Resolución (C.A.) N° 34/2018**”.

RCA 53/2017 **Transportadora de Gas del Norte SA c/Provincia de Tucumán** del 17.08.2017

TRANSPORTE DE GAS POR GASODUCTOS. APLICACIÓN DEL ART. 9 DEL C.M.

“Que la accionante señala que la actividad que TGN S.A. realiza al amparo de **la licencia concedida para la prestación del servicio público de transporte de gas, consiste en transportar gas natural por medio de gasoductos**. Dice que el organismo fiscal, para sostener el ajuste, invoca lo resuelto por la **Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Gasnor S.A. c/ provincia de**

Salta s/ acción declarativa de certeza”, de fecha 15 de septiembre de 2015, tergiversando su alcance, procurando hacerle decir a ese decisorio que el artículo 2° del Convenio Multilateral debe aplicarse, de manera genérica, a todos los que transportan gas, cuando lo que dice expresamente es que el régimen especial del artículo 9° del Convenio Multilateral sólo resulta aplicable a aquellos que revisten la calidad de “empresas de transporte” (como es el caso de TGN) pero no al caso de quienes no revisten esa calidad (como es el caso de Gasnor, que es una empresa “distribuidora” de gas). Subraya que, conforme lo expresado en el fallo en cuestión, el régimen especial del artículo 9° del Convenio Multilateral no puede ser aplicado a las empresas distribuidoras de gas (aún cuando puedan realizar algún tipo de transporte) pero obligatoriamente debe serlo respecto de las empresas transportadoras de gas –como es TGN–, en cuyo caso el transporte constituye la actividad principal.

Que la interpretación propiciada por el organismo fiscal de la provincia de Tucumán, se aparta de la solución consagrada en el propio Convenio Multilateral y su normativa reglamentaria vigente: **R.G. (CA) N° 56/1995**, toda vez que la provincia de Tucumán es parte del Convenio Multilateral y no puede realizar ajustes impositivos que contravengan las disposiciones del mismo, las cuales resultan obligatorias para esta provincia.

Que respecto al sentido “unidireccional” del viaje, fundamento invocado por el fisco para sostener el ajuste, resalta que en los hechos, no hay ninguna duda de que toda y cualquier carga se desplaza en un solo sentido, esto no es una característica exclusiva del gas por gasoductos. La propia Comisión Arbitral (**Resolución C.A. N° 33/2006 confirmada por la Comisión Plenaria en Resolución (CP) N° 14/2007, Transporte Aconquija**) sostuvo que en la interpretación debe atenderse a las previsiones legales, y en ese sentido, en la medida en que se dan en el caso los dos supuestos requeridos para la aplicación del régimen especial del Convenio Multilateral (empresa transportista y transporte de pasajeros o cargas) el resto de las condiciones particulares de contratación y transporte no resultan relevantes. En definitiva, sostiene que el hecho de que el transporte sea unidireccional en nada obsta la aplicación del régimen especial del artículo 9° del Convenio Multilateral, según ha sido confirmado de manera expresa por la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria.
(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN.

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Tucumán** señala, con cita del precedente Gasnor, que las empresas de transporte a las que se refiere **el régimen especial del artículo 9° del Convenio Multilateral, son aquellas que operan y desarrollan su actividad en un sentido bidireccional**, pues de no ser así, para el caso de **aquellas que realizan el transporte de personas o cosas en una sola y única dirección**, sin posibilidad fáctica de efectuarlo potencialmente en sentido contrario, la aplicación del citado régimen implicaría transformar indebidamente al contribuyente del Convenio Multilateral en un contribuyente, en los hechos, puramente local. A diferencia de los restantes regímenes especiales de distribución, el citado artículo 9° del C.M. presupone una simetría dada por las

“idas y vueltas”, que en el caso objeto de análisis no se configura, en razón de las características particulares que detenta.

Que en ese marco, no debe pasarse por alto que el artículo 1° del Convenio Multilateral al definir su ámbito de aplicación expresamente dispone que: “Las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquéllas que se ejercen 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...”.

Que conforme a la actividad llevada a cabo por TGN, dicha presunción de las idas y vueltas, nunca redundará en un hecho cierto, dado que el transporte de gas siempre tendrá un único lugar de origen, es decir donde se inyecta el mismo y, por ende, solo una de las jurisdicciones recibirá la totalidad de la base imponible.

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL.

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está dada por el disímil encuadre dado por las partes en el Convenio Multilateral respecto de la actividad desarrollada por Transportadora de Gas del Norte S.A. como licenciataria para la prestación del servicio público de transporte de gas por gasoductos.

APLICACIÓN DEL ART. 9 DEL C.M.

R.G. (C.A.) 56/1995. RESOLUCIONES (C.P.) 9/1995 Y 7/2009

Que esta Comisión Arbitral mediante la **Resolución General N° 56/1995, ratificada por las Resoluciones de Comisión Plenaria Nros. 9/1995 y 7/2009** resolvió: **Interpretar con carácter general que el servicio de traslado de gas por gasoductos hállase comprendido en las disposiciones del artículo 9° del Convenio Multilateral, por lo que corresponde asignar el 100 % de los ingresos derivados de la prestación de dicho servicio a la jurisdicción de origen del viaje.**

Que, en consecuencia, le asiste razón a Transportadora de Gas del Norte S.A”.

RCP 2/2017 **Aerolíneas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires** del 09.03.2017

EN EL CASO DE VUELOS CON POSTERIOR CONEXIÓN LOS INGRESOS DEBEN ASIGNARSE AL ORIGEN DEL VUELO.

*El Expte. C.M. N° 1193/2014 “Aerolíneas Argentinas S.A. c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual el fisco de la referencia interpone recurso de apelación contra la **Resolución (C.A.) N° 80/2015**; y,*
(..)

Que el fisco apelante se agravia de la resolución dictada por la Comisión Arbitral en cuanto dispuso que: 1) en los vuelos internacionales en conexión con origen en otra jurisdicción extraña a la provincia de Buenos Aires, corresponde que la totalidad de los ingresos se atribuyan a esa otra jurisdicción porque en ella se origina el viaje, siendo que allí asciende el pasajero al medio de transporte con destino final a un aeropuerto internacional; 2) en viajes internacionales con origen en el exterior que arriban a la provincia de Buenos Aires y desde allí parten hacia al interior del país, se entiende que no corresponde hacer ninguna atribución, ni a la provincia de Buenos Aires ni a la otra provincia de destino del pasajero, pues no se da el presupuesto que exige el art. 9° del Convenio Multilateral porque en ninguna jurisdicción se origina el viaje, sino sólo en el extranjero.

Que con respecto al punto 1), por ejemplo El Calafate-Aeropuerto Jorge Newbery-Ezeiza-Madrid, sostiene el fisco que se está en presencia de una situación especial ya que la realidad económica indica que “habría dos viajes” – según el art. 9° del CM con dos orígenes del viaje– derivados del contrato de transporte, y la provincia de Buenos Aires se ha atribuido solamente los ingresos que corresponden al viaje originado en su jurisdicción –en el ejemplo, Ezeiza-Madrid–, quedando en cabeza de la otra jurisdicción en que se origine el “primer viaje”, los ingresos derivados de ese vuelo –en el ejemplo, El Calafate-Aeropuerto Jorge Newbery–.

Que los viajes internacionales aludidos en el punto 2) se originan en el exterior, arriban a la provincia de Buenos Aires y desde allí parten hacia el interior del país, por ejemplo, Madrid-Ezeiza y desde Ezeiza a El Calafate. En el caso entiende que estos segundos tramos deben ser asignados a la provincia de Buenos Aires.

Que es imposible –dice– considerar que los ingresos derivados del transporte internacional deban asignarse –en su totalidad– a la jurisdicción desde donde el pasajero inicia el vuelo, ya que aún cuando se interpretara que se está en presencia de un único contrato de transporte, este reviste modalidades operativas que lo distinguen: hay actividad en dos jurisdicciones por la ejecución del contrato de transporte (una de ellas es la provincia de Buenos Aires) y el contrato no podría cumplirse si no se desplegara actividad en la provincia de Buenos Aires (ya que el pasajero no podría llegar a su destino final) con lo cual el contrato de transporte está condicionado a que se produzca el inicio (en Buenos Aires) del segundo vuelo.

Que sostiene que se está en presencia de una situación especial que el Convenio no trata específicamente pero que sí se encuentra alcanzada por el art. 9°. Los organismos de aplicación del Convenio han dicho que por origen del viaje, debe entenderse el lugar donde sube el pasajero o la carga, y en este caso tal definición no puede modificarse por el hecho de estar en presencia de un viaje internacional; por lo tanto, los ingresos deberán asignarse a cada jurisdicción donde ocurra el hecho, considerando el principio de la realidad económica, pues en la hipótesis existen dos orígenes del viaje.

Que esta circunstancia no puede ser distinta a aquella que se podría plantear si fueran dos empresas distintas las que intervienen en el traslado del pasajero desde una provincia del interior del país al exterior.

Que, en conclusión, dice que si existe actividad en provincia de Buenos Aires es contrario al espíritu del Convenio que no se le asignen ingresos por la actividad desarrollada en su territorio.

OPINION DE LA EMPRESA.

Que en respuesta al traslado corrido, la firma sostiene que lo que la provincia de Buenos Aires describe como una “paradoja” –a saber que no le permitan cobrar impuestos por un traslado de bienes y/o personas que está sólo de paso por su territorio– no tiene nada de paradójal y, muy por el contrario, obedece a una decisión no sólo plasmada en el Convenio Multilateral, sino antes que eso en los artículos 9º, 10, y 11 de la Constitución Nacional que, desde 1853, veda a las provincias el establecimiento de cualquier tipo de derecho de tránsito.

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA.

VUELO EN CONEXIÓN PARA TOMAR UN VUELO INTERNACIONAL

*Que esta Comisión Plenaria observa que en el caso de un vuelo en conexión, sea o no de cabotaje, en el que después el viajero toma un vuelo internacional, el contrato de transporte **debe considerarse uno solo, es inescindible, con total independencia de que se hagan escalas**, y sobre este punto, se refieren las normas nacionales e internacionales. El pasajero paga un solo precio por la totalidad del viaje recorrido y **el origen del viaje** al que se refiere el art. 9º del CM, como expresamente lo dice, **es el del pasajero que contrata el viaje desde el país al exterior o viceversa**, no del medio de transporte.*

*Que por consiguiente, en cuanto a **los vuelos internacionales en conexión con origen en una jurisdicción extraña a la de la provincia de Buenos Aires, corresponde que los ingresos se atribuyan a esa otra jurisdicción porque en ella se origina el viaje**, siendo que allí asciende el pasajero al medio de transporte con destino final a un aeropuerto internacional.*

VUELOS CONTRATADOS POR SEPARADO

*Que **distinto es el encuadre si un vuelo se ha contratado por separado, desconectado o disociado de otro vuelo**, en donde sí podrá prosperar la segmentación en la atribución de los ingresos tal y como lo plantea la provincia de Buenos Aires.*

VUELOS INTERNACIONALES CON ORIGEN EN EL EXTERIOR

*Que **en viajes internacionales con origen en el exterior que arriban a la provincia de Buenos Aires y desde allí parten hacia al interior del país, se entiende que no corresponde hacer ninguna atribución, ni a la provincia de Buenos Aires ni a la otra provincia de destino del pasajero, pues no se da el***

*presupuesto que exige el art. 9° del Convenio Multilateral **porque en ninguna jurisdicción se origina el viaje, sino sólo en el extranjero.** De idéntica manera ocurre con las cosas que se transportan de un país extraño.*

*Que esta Comisión Plenaria ya se ha expedido en un caso análogo al presente (Expte. C.M. N° 1012/12 –**Resolución C.P. N° 51/2014**–)”.
-----*

RCA 64/2013 Aerolíneas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires del 10.12.2013

VUELOS INTERNACIONALES ORIGINADOS EN PBA

VUELOS INTERNACIONALES ORIGINADOS EN EXTRAÑA JURISDICCION

VUELOS INTERNACIONALES ORIGINADOS EN EL EXTERIOR CON DESTINO A PBA

VUELOS INTERNACIONALES ORIGINADOS EN EL EXTERIOR CON DESTINO A EXTRAÑA JURISDICCION

“Que la accionante señala que la Resolución impugnada considera que, a los efectos de aplicar lo dispuesto por el art. 9° del C.M. y en particular, interpretar el término "origen" contenido en el mentado artículo 9° del CM, debe estarse al itinerario de cada tramo del transporte, y no al itinerario de la mercadería o pasajero globalmente considerado, independientemente de los trasbordos que se hubieran realizado entre vuelos vendidos en conexión.

Que de este modo, debe considerarse a la Provincia de Buenos Aires como origen del viaje de carga y pasajeros transportados por una aeronave que haya despegado desde el Aeropuerto de Ezeiza, aún cuando tales cargas y/o pasajeros hubieran sido previamente transportados desde otra jurisdicción provincial mediante vuelos vendidos en conexión.

Que asimismo, con este criterio la resolución determinativa consideró para un viaje con origen en el exterior, tomando por ejemplo un pasaje Tokio-Ezeiza-Bariloche, que el ingreso correspondiente al tramo de cabotaje (Eze-Bch) de dicho contrato de transporte debe ser atribuido a la Provincia.

Que entiende que según el art. 9° del C.M., lo que debe considerarse es el origen previsto en el respectivo contrato de transporte. El itinerario del transporte, esto es, su origen y destino, no está dado por el trayecto que realice un determinado medio, sino que está dado por el itinerario que realice la mercadería o la persona transportada, sin que una escala ni el trasbordo de la mercadería o persona en un determinado lugar, implique la finalización de un transporte y el comienzo de otro. Aún mediando trasbordo de la mercadería o las personas entre distintos medios de transporte, la operación debe ser considerada una sola.

Que, en otras palabras, lo determinante será el itinerario que surja del contrato de transporte y no el lugar de partida de cada uno de los medios de transporte empleados a efectos de cumplir con dicho contrato. Así, existe un único origen por contrato de transporte, lo que se condice con la finalidad del art. 9º del CM.

Que esta apreciación, que pretende tomar el contrato de transporte como una unidad inescindible a pesar de los trasbordos que haya entre el origen y el destino, está de acuerdo con las normas vigentes -Convención de Varsovia de 1929 con la modificación introducida por el Protocolo de La Haya de 1955 (ambos instrumentos aprobados por Ley Nº 14.111 y la Ley Nº 17.386), Convenio para la Unificación de Ciertas Reglas para el Transporte Aéreo Internacional (Montreal, 1999), aprobado Ley 26.451, la que expresa que el transporte internacional se da entre el punto de partida y el punto de destino, haya o no interrupción en el transporte o trasbordo.

Que asimismo, alude a que el art. 1º de la Resolución Nº 1532/98 del ex Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, cuando define las "Condiciones Generales de Transporte Aéreo" se refiere al "Billete en conexión" como "un billete de pasaje emitido a un pasajero en conexión con otro billete de pasaje, los que constituyen en conjunto un solo contrato de transporte aéreo a efectuarse por uno o varios transportadores". Dicho artículo también define "conexión" como la continuación de un viaje en un punto de la ruta por el mismo u otro transportador, según figure registrado en el contrato de transporte aéreo.
(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES.

Que en respuesta al traslado corrido, la Representación de la Provincia de Buenos Aires destaca que ha realizado un ajuste a la firma, el que obedece a la omisión de declarar los ingresos derivados del transporte internacional de pasajeros y, consecuentemente, la falta de distribución de los ingresos entre las jurisdicciones donde se originan los viajes de acuerdo art. 9º del CM.

Que la gravabilidad de los ingresos resultantes del ejercicio de la actividad de transporte internacional es materia propia y excluyente de las jurisdicciones locales, debiendo los Organismos de Aplicación limitarse a analizar la correcta distribución interjurisdiccional de dichos resultados de acuerdo a las normas del Convenio Multilateral.

Que hay cuatro situaciones -lo cual no implica que todas ellas estén comprendidas en el ajuste-:

1) viajes internacionales con origen en la Provincia de Buenos Aires: se trata de viajes que comienzan en los aeropuertos ubicados en la Provincia con destino al exterior. En esta hipótesis, el contribuyente no se ha agraviado del tratamiento que la jurisdicción le ha conferido a tales ingresos, motivo por el cual el ajuste ha quedado firme.

2) viajes internacionales con origen en jurisdicción extraña a la Provincia de Buenos Aires con destino al exterior, en conexión con un vuelo que parte de Ezeiza. Destaca que en este caso, se está en presencia, por el principio de la

realidad económica, de dos viajes, con dos orígenes del viaje según el art. 9° del CM; y la Provincia se ha atribuido sólo los ingresos del viaje con origen en Ezeiza.

3) viajes internacionales con origen en el exterior y que finalizan en la Provincia de Buenos Aires: El contribuyente considera que los mismos no se encuentran alcanzados con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

4) viajes internacionales con origen en el exterior que arriban a Ezeiza y desde allí parten hacia el interior del país.

ARBA considera que los ingresos derivados del viaje con origen en Ezeiza deben ser asignados a la Provincia de Buenos Aires.

Que es imposible -dice- considerar que los ingresos derivados del transporte internacional deban asignarse en su totalidad a una única jurisdicción, ya que aun cuando se interpretara que se está en presencia de un único contrato de transporte, éste reviste modalidades operativas que lo distinguen. Ellas son, (i) hay actividad en dos jurisdicciones por la ejecución del contrato de transporte (una de ellas es Buenos Aires); (ii) el contrato no podría cumplirse si no se desplegara actividad en la Provincia de Buenos Aires (ya que el pasajero no podría llegar a su destino final); ello indica que el contrato de transporte está condicionado a que se produzca el inicio (en Buenos Aires) del segundo vuelo.

Que los Organismos de Aplicación del Convenio han sostenido que por origen del viaje debe entenderse el lugar donde sube el pasajero o la carga y, en esta oportunidad, no puede modificarse dicho criterio por estar en presencia de un viaje internacional; consecuentemente, los ingresos deberán asignarse a cada jurisdicción donde acaezca ese hecho.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL.

LOS INGRESOS DEBE ASIGNARSE A LA JURISDICCION DEL ORIGEN DEL VIAJE

Que esta Comisión observa que en el caso, referido a la aplicación del artículo 9° del Convenio, aparecen cuatro supuestos que conviene tratar separadamente:

(i) vuelos internacionales con origen en la Provincia de Buenos Aires;

(ii) viajes internacionales con origen en jurisdicción extraña a la bonaerense,

(iii) viajes internacionales con origen en el exterior que finalizan en la Provincia de Buenos Aires

(iv) viajes internacionales con origen en el exterior que arriban a Ezeiza-Provincia de Buenos Aires y desde allí parten hacia al interior del país.

Que sobre el primero (i) -vuelos internacionales con origen en la Provincia de Buenos Aires-, Aerolíneas Argentinas no se ha agraviado del tratamiento que

esa jurisdicción le ha conferido a tales ingresos, motivo por el cual el ajuste practicado por tales conceptos ha quedado firme y consentido.

Que en cuanto a los vuelos internacionales en conexión con origen en otra jurisdicción extraña a la Provincia de Buenos Aires, **corresponde que los ingresos se atribuyan a esa otra jurisdicción porque en ella se origina el viaje, siendo que allí asciende el pasajero al medio de transporte con destino final a un aeropuerto internacional.**

Que ello es así porque estos vuelos necesariamente se deben adquirir a la empresa en "conexión" con otros vuelos.

En el caso de un vuelo en conexión, sea o no de cabotaje en el que después el viajero toma un vuelo internacional, el contrato de transporte debe considerarse uno solo, es inescindible, con total independencia de que se hagan escalas, y sobre este punto, se refieren las normas nacionales y también las que tienen jerarquía superior al Convenio Multilateral.

Que **distinto es el encuadre si un vuelo se ha contratado por separado, desconectado o disociado de otro vuelo**, en donde sí podrá prosperar la segmentación en la atribución de los ingresos como es el planteo de la Provincia de Buenos Aires.

Que en los casos de los (iii) **viajes internacionales con origen en el exterior y que finalizan en la Provincia de Buenos Aires**, si el vuelo parte de un país extraño y en el país arriba a Ezeiza, Provincia de Buenos Aires, **no corresponde que a los ingresos se los atribuya a ninguna jurisdicción** porque no se da el presupuesto para la aplicabilidad del art. 9 del Convenio Multilateral, pues **el viaje, de las cosas o de las personas, no se originan en ninguna jurisdicción argentina, sino en un país extraño.**

Que en la hipótesis (iv) de viajes internacionales con origen en el exterior que arriban a la Provincia de Buenos Aires y desde allí parten hacia al interior del país, se entiende que **no corresponde hacer ninguna atribución, ni a la Provincia de Buenos Aires ni a la otra provincia de destino del pasajero**, pues no se da el presupuesto que le exige el art. 9 del Convenio Multilateral porque **en ninguna jurisdicción se origina el viaje, sino sólo en el extranjero.** De idéntica manera ocurre con las cosas que se transportan de un país extraño".

RCA 70/2013 **Royal Air SA c/Provincia de Buenos Aires** del 10.12.2013

ACTIVIDAD DE TAXI AEREO, REMISE AEREO, VUELO PRIVADO

SE DEBE TENER EN CUENTA EL PLAN DE VUELO, EL REGISTRO TECNICO DE VUELO, LAS PLANILLAS DE LOS VUELOS

EL ORIGEN DEL VIAJE ES EL LUGAR DONDE SE PRODUCE EL ASCENSO DEL PASAJERO

*“Que la accionante se agravia de la decisión del fisco que entendió que, en virtud de que **las aeronaves tienen hangaraje en la Ciudad de Buenos Aires, todos los vuelos necesariamente se inician o bien terminan allí, independientemente de que partan o no con pasajeros a bordo** y, por lo tanto, ésta es la única jurisdicción en la cual se verifica el supuesto origen del viaje. Resalta que con este criterio el ajuste pretendido no sólo somete a la jurisdicción de la Ciudad a todos aquellos vuelos que parten sin pasajeros desde el Aeroparque Jorge Newbery, sino que se toma como base imponible lisa y llanamente todos los ingresos brutos obtenidos por Royal Air S.A., independientemente de cuáles hayan sido sus itinerarios, sin tener en cuenta los lugares en que subieron los pasajeros transportados o las diferentes escalas o tramos.*

*Que aun cuando se pretenda rotular que **se trata de un "Taxi Aéreo" o un "Remise Aéreo" o un "Vuelo privado"**, lo cierto es que el único criterio válido para la distribución de la base imponible, cuando lo que se realiza es el servicio de transporte de pasajeros, es tomar el lugar de ascenso de los mismos, pues es allí donde se produce el origen del viaje.*

Que la empresa cuando los servicios contratados incluyen más de un tramo, procede a atribuir a cada una de las jurisdicciones la parte correspondiente del viaje que parta de cada una de ellas. Destaca que sólo se consideran ingresos gravados aquellos viajes que se realizan con pasajeros, dado que ésta es la actividad principal y habitual de la firma.

Que señala que por una exigencia técnica necesaria, todos los vuelos efectivamente realizados por Royal Air S.A. son informados a las autoridades de aviación civil correspondientes, lo que se materializa mediante la presentación del plan de vuelo, confeccionado a través de un formulario preestablecido que detalla todas las características de cada uno de los vuelos. Con esta documentación, la sociedad acredita de manera incontrastable todos y cada uno de los vuelos que ha realizado.

(..)

OPINION DE CABA.

*Que en respuesta al traslado corrido, **la Representación del Fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires** indica que la controversia en el presente caso se encuentra centrada específicamente en la asignación de ingresos en las operaciones de transporte aéreo de pasajeros que realiza el contribuyente, en virtud de lo establecido en el artículo 9° del Convenio Multilateral.*

*Que destaca que la actividad de la firma declarada y verificada por la fiscalización, es el **transporte aéreo de pasajeros a modo de taxi aéreo**, y que la misma se desarrolla de la siguiente forma: **los clientes solicitan el servicio de taxi aéreo para un pasajero particular, dicho pedido lo realizan a su única oficina comercial ubicada en el Aeroparque Jorge Newbery, lugar desde donde parten las aeronaves.***

Que señala que el origen primario del itinerario del viaje de la aeronave es el aeroparque citado, siendo el fin del viaje también en la Ciudad de Buenos Aires, con una tarifa libre.

Que la fiscalización determinó que en muchas facturas no se establece el itinerario, no se aclara el lugar donde asciende y desciende el pasajero, por lo general se agrupa la totalidad del servicio en un único precio, sin detalles que permitan establecer la apertura que efectúa la empresa. Resalta asimismo, que en las facturas emitidas por el contribuyente se puede observar la leyenda "El origen y destino final de todos los vuelos es el Aeroparque Jorge Newbery", leyenda que resume la actividad de la firma.

Que por otro lado, menciona que la empresa no es una compañía aérea comercial de línea; por lo tanto, no correspondería segmentar el valor total del servicio en las jurisdicciones donde realiza escalas y no aporta prueba de que en las mismas asciendan nuevos pasajeros que impliquen la asignación de base imponible a dichas jurisdicciones.

Que considera que en el caso de las empresas de transporte, la manifestación de la riqueza se ve perfeccionada en la jurisdicción donde se origina el viaje (el cliente abona el total del itinerario en la jurisdicción de origen pudiendo abarcar una o distintas escalas). En ese sentido **se expidió la Comisión Arbitral en el caso NATIONAL SHIPPING S.A. c/Provincia de Buenos Aires (Resolución N° 15/2011)**.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL.

Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión Arbitral observa que, encuadrado el caso por ambas partes, en el Régimen Especial del artículo 9° del Convenio Multilateral, **el conflicto se genera para precisar el lugar de "origen del viaje"**, elemento necesario para determinar a qué jurisdicción corresponden los ingresos de la actividad de transporte.

EL ORIGEN DEL VIAJE ES EL LUGAR DONDE SE PRODUCE EL ASCENSO DEL PASAJERO

Que a este respecto, ya se han expedido los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral interpretando que **el origen del viaje es el lugar en el cual se produce el ascenso del pasajero**, conforme **Resolución CP N° 14/2007 – Empresa de Transporte Aconquija SRL c/ Provincia de Catamarca-**, que en uno de sus párrafos concluye: "Que a juicio de esta Comisión el origen del viaje en el caso de transporte interjurisdiccional ocurre en aquella Jurisdicción donde asciende el pasajero o la carga, por entender que el objeto relevante del contrato de transporte es el traslado de un lugar a otro de una persona o una cosa. Siendo así, los movimientos del medio de transporte vacío, aunque sean generadores de gasto, no autorizan a atribuir ingresos a la Jurisdicción donde se producen".

SE DEBE TENER EN CUENTA EL PLAN DE VUELO, EL REGISTRO TECNICO DE VUELO, LAS PLANILLAS DE LOS VUELOS

Que en las actuaciones obra detalle de los ingresos atribuidos a otras jurisdicciones provinciales en las que ejercería actividad la empresa, distintas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires -según consta en los Formularios CM03 y CM05 adunados en el expediente administrativo-. Por su parte de la documental aportada por ROYAL AIR S.A. en autos -formularios denominados "**Plan de Vuelo**" y "**Registro Técnico de vuelo**"-, como así también de **Planillas de los vuelos de Royal Air 2007/2010, donde se indican -por fecha-: aeropuerto de origen, ciudad de origen, aeropuerto de destino, ciudad de destino y número de pasajeros a bordo**, surge evidente que la contribuyente desarrolla actividad efectiva en otras jurisdicciones del país y del exterior, hecho que no resulta controvertido por el Fisco de la Ciudad de Buenos Aires en las actuaciones.

NO ES CORRECTO EL CRITERIO UTILIZADO POR CABA

Que atento ello, esta Comisión entiende que **no es correcto el criterio utilizado por el Fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**. Por lo expuesto, el Fisco determinante deberá revisar la liquidación cuestionada en estas actuaciones, utilizando para ello la documentación obrante en las actuaciones, respetando su condición de contribuyente de Convenio Multilateral y reconociendo la actividad que la firma ejerce en otras jurisdicciones del país: Provincia de Buenos Aires, Córdoba, Chubut, Entre Ríos, Jujuy, La Pampa, La Rioja, Mendoza, Misiones, Neuquén, Río Negro, Santa Cruz, Santa Fe y Tierra del Fuego.

NO ES CORRECTO EL CRITERIO UTILIZADO POR LA EMPRESA

Que corresponde también aclarar que **el criterio utilizado por la firma -proporción entre la cantidad de lugares que comprende el viaje asignando a cada jurisdicción el ingreso resultante de dividir los orígenes y destinos de los viajes- no es un criterio válido** a la luz de lo dispuesto por el citado art. 9º y la inveterada jurisprudencia de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral".

RCP 14/2007 Empresa de Transporte Aconquija SRL c/Provincia de Catamarca del 29.03.2007

VIAJES ESPECIALES

EL LUGAR DE ORIGEN DEL VIAJE ES EL LUGAR DONDE ASCIENDE EL PASAJERO O SUBE LA CARGA

"El Expediente C.M. Nº 533/2005 por el cual la Empresa de Transporte Aconquija SRL y la Provincia de Tucumán promueven sendos recursos de apelación (art. 25 del Convenio Multilateral) contra la **Resolución (CA) Nº 33/06**, por la cual se desestima la acción planteada contra la Disposición Nº DF Nº 197/2005 dictada por la Administración General de Rentas de la Provincia de Catamarca
(..)

Que para esta Comisión Plenaria las cuestiones que se plantean pueden resumirse de la siguiente manera: **para la empresa, los ingresos provenientes de viajes especiales deben atribuirse a Tucumán conforme al art. 9º del Convenio Multilateral porque es allí donde se produce el inicio del viaje, la partida del ómnibus. Tucumán en cambio, sostiene que en este tipo de viajes resulta de aplicación el Régimen General establecido por el art. 2º de dicho Cuerpo; y Catamarca mantiene su postura originaria, de que los ingresos deben a ella atribuirse porque el inicio del viaje, según el art. 9º del Convenio Multilateral, se produce con el ascenso del pasajero, que ocurre en esa Provincia, criterio éste que quedó plasmado en la resolución que hoy se impugna.**

CORRESPONDE LA APLICACIÓN DEL ART. 9 DEL C.M.

Que con el conocimiento actual, los distintos antecedentes existentes en la materia y la doctrina elaborada alrededor del art. 9º del Convenio Multilateral, no resulta de aplicación el Régimen General del art. 2º, como pretende la Provincia de Tucumán, sino el art. 9º del Convenio Multilateral, tal como lo resolvió la Comisión Arbitral.

EL LUGAR DE ORIGEN DEL VIAJE ES EL LUGAR DONDE ASCIENDE EL PASAJERO O SUBE LA CARGA

Que en materia de transporte de pasajeros o cargas, ha sido generalmente aceptado que **el lugar de origen del viaje es aquel donde asciende el pasajero o sube la carga** y no otro. No obran antecedentes de peso que en algún caso anterior semejante al controvertido se hubiera decidido en el sentido que propone Tucumán, que el lugar de ascenso del pasajero debería coincidir con el asiento principal de la empresa partiendo de allí los vehículos.

EL 100% DE LOS PASAJES O FLETES DEBEN ATRIBUIRSE AL LUGAR DE ORIGEN DEL VIAJE

Que el artículo 9º del Convenio Multilateral es claro al decir que **el 100% de los pasajes o fletes deben atribuirse al lugar de origen del viaje, con independencia a toda otra consideración, entendiéndose por origen del viaje aquél donde asciende el pasajero.**

Que la norma establece un método directo de atribución de la base, extremadamente simple, lo que permite suponer que el legislador quiso dar esa solución en esta materia enervando toda eventual puja por la distribución de la base imponible. De esta manera, tradicionalmente **se ha considerado que todos los movimientos del medio de transporte, previos o posteriores al ascenso del pasajero o de la carga no se toman en consideración para tal distribución, como tampoco el mero tránsito del vehículo con su carga por distintas Jurisdicciones, a pesar de que es indudable que aquellos movimientos o este tránsito, generan gastos para el transportista, los cuales, para la disposición legal son irrelevantes.**

Que a juicio de esta Comisión tampoco debería merecer un tratamiento especial el hecho de que la empresa tenga su sede en la Jurisdicción apelante, por cuanto aún en los viajes de líneas regulares, se despreja tal circunstancia. Obsérvese que **de los Regímenes Especiales, el del transporte es el único que atribuye la totalidad de la base a una sola Jurisdicción.**

(..)

Que en materia de empresas de transporte interjurisdiccional **no se tiene en cuenta el gasto realizado en la Jurisdicción de origen del viaje**, aún sabiendo que siempre existe; tampoco su cuantía.

Pero además de ello, **tampoco la norma toma en consideración otros elementos, en particular el lugar donde se halla la sede de la empresa u otros relacionados con la prestación del servicio de transporte**, sino el hecho concreto del transporte de personas o cosas.

(..)

EL ORIGEN DEL VIAJE OCURRE EN LA JURISDICCION DONDE ASCIENDE EL PASAJERO O LA CARGA

Que a juicio de esta Comisión **el origen del viaje en el caso de transporte interjurisdiccional ocurre en aquella Jurisdicción donde asciende el pasajero o la carga**, por entender que el objeto relevante del contrato de transporte es el traslado de un lugar a otro de una persona o una cosa. Siendo así, los movimientos del medio de transporte vacío, aunque sean generadores de gasto, no autorizan a atribuir ingresos a la Jurisdicción donde se producen.

Que es cierto que el art. 9º del Convenio Multilateral no habla de ascenso de pasajero o carga, pero esa solución no resulta caprichosa, sino que es fruto de la tarea que debe llevar a cabo el intérprete de la norma dándole a ella el sentido que más se avenga a lo por ella querido. Obsérvese que **la norma tampoco hace referencia a los distintos medios de transporte, pero no hay duda que refiere a los que puedan transportar personas o cosas**, en la medida en que se cumplan los restantes requisitos que contempla.

(..)

Que la resolución apelada trata cada uno de los temas que hoy trae la apelante. De manera particular considera que **origen del viaje es el lugar de ascenso del pasajero, siendo irrelevante el hecho de que los ómnibus partan vacíos del taller ubicado en Tucumán**. Además, le resta importancia al evento de que el contrato sea entre dos empresas, que consista en poner a disposición un "ómnibus con chofer" y al modo de facturar los viajes, pues en todos los casos la Comisión entendió que resultaba aplicable el art. 9º del Convenio Multilateral, pero no como lo hacía la empresa, sino Catamarca. La Comisión Arbitral es categórica al rechazar la pretensión de Transporte Aconquija, cuando dice que a los fines del encuadramiento en el art. 9º del Convenio Multilateral **no interesan los movimientos de coches vacíos**, aunque se expliciten costos en la facturación, pues ellos no son generadores de ingresos inmediatos para la empresa pues allí no hay pasajeros a transportar.

(..)

Además expresa que han existido servicios, sin individualizarlos, que fueron pagados a Aconquija sin haber transportado personas de ida ni de vuelta, y cita un ejemplo en el que habría ocurrido describiéndolo de manera hipotética. La

resolución tuvo en cuenta el viaje de ida vacío, inclusive transportar un número menor o mayor de pasajeros sin haber descartado la eventualidad de que por las razones climáticas aludidas algún viaje se realizara sin pasajeros tanto de ida como de vuelta, ya que éste es un caso aislado, excepcional, que no amerita un tratamiento diferenciado, menos aún por tratarse de una prueba inadmisibles en esta etapa.

Que por lo expresado en los considerandos, corresponde desestimar las apelaciones interpuestas por la Provincia de Tucumán y la Empresa de Transporte Aconquija SRL, **confirmando la Resolución (CA) N° 33/06.**

RCA 33/2006 Empresa de Transporte Aconquija SRL c/Provincia de Catamarca del 15.08.2006

SE TRATA DE VIAJES ESPECIALES

“Que sobre el fondo del asunto expresa que la verificación es parcial, pues se refiere sólo a los **viajes especiales** sobre los cuales se determinaron diferencias. Que la atribución de ingresos que hace Catamarca es equivocada, pues **el origen del viaje es Tucumán, exactamente el taller de la empresa, pues los colectivos salen del taller y a él vuelven; que el contrato que se celebra es el de “poner a disposición” de la empresa contratante “un ómnibus con chofer”** para que esa unidad realice el recorrido, transportando los pasajeros que el contratante indica. Tal es así que **el contrato se celebra con Minera Alumbraera**, que es el contratante; que especifica que esta última **pagará el ómnibus vacío desde Tucumán hasta la minera y el regreso con ocupantes.** Afirma que en el caso no hay pasajeros que hayan contratado con la firma; que no existe relación alguna entre los pasajeros y la empresa Aconquija; que **los pasajeros son materia secundaria en el servicio y que éste se presta haya o no pasajeros, sin interesar el número de personas que se trasladen.**

Que dice que **el viaje es uno solo de ida y vuelta.** No es como dice la A.G.R. que separa la ida de la vuelta, el viaje es inseparable y único. Que el contenido o detalle de las facturas avala sus dichos. Señala que **por cada viaje se emite una sola factura que indica un precio menor por el trayecto de ida a Catamarca por rodar el ómnibus vacío y otro precio mayor por volver ocupado desde Catamarca a Tucumán.** No se emiten dos facturas ya que es un único viaje. Que **si bien el objeto de la contratación es el transporte de pasajeros, se está en presencia de un contrato sui géneris, pues se trata de un contrato de transporte, donde el origen del viaje no es donde suben los pasajeros, sino donde se originó el servicio que siempre es Tucumán.**

Que otra cuestión es que, por ser un contrato sui géneris, en lo que hace al cumplimiento de obligaciones, **el viaje no nace cuando se transportan los pasajeros, sino antes, cuando comienza el servicio, o sea cuando en cumplimiento de horarios y otras obligaciones contractuales, la unidad sale de los talleres de la empresa.**

Que insiste en cuestionar las expresiones de la Disposición de la A.G.R.. Dice que para ésta es lo mismo “lugar donde comienza el transporte” que “lugar de origen del viaje” y que la primera frase no está contenida en el Convenio Multilateral ya que éste sólo hace mención al “origen del viaje”.

Que hace alusión al art. 27 del Convenio, para culminar diciendo que la realidad económica de la operación y la obligación jurídica asumida por la firma indican que **el transporte se inicia en Tucumán y finaliza en esta Provincia.**

Que argumenta que **no existe contrato de transporte entre pasajero y empresa**, ya que aquel es un extraño a la relación contractual. En relación a la palabra “podrá” contenida en el art. 9º del Convenio, luego de examinarla, dice que es una opción para el contribuyente, que a su criterio, indica u otorga la posibilidad de utilizar el régimen general o el especial del art. 9º.

Que en definitiva, afirma que la presente es una cuestión entre Fiscos, Tucumán y Catamarca; que la empresa no omitió base imponible y que si incurrió en error, es excusable.

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL.

Que puesta al análisis del tema, esta Comisión observa que **la controversia está dada sólo en relación a los viajes especiales, no a los de línea.** Para la empresa, **cuando va a buscar pasajeros a la explotación de Minera Alumbreira ubicada en Catamarca, el “origen del viaje” a que alude el art. 9º del Convenio Multilateral, es el taller ubicado en Tucumán,** siendo a esta Jurisdicción a la que debería atribuir los ingresos; mientras que **para la Provincia de Catamarca, el origen del viaje es Catamarca, pues ahí ascienden los pasajeros.**

(..)

Que **el hecho que los colectivos partan del taller de la empresa ubicado en la Provincia de Tucumán para ir a buscar pasajeros a Catamarca y trasladarlos a la Provincia de donde partieron, es irrelevante a los fines de la aplicación del art. 9º del Convenio.**

Que también **carece de importancia el hecho de que el contrato celebrado entre Transporte Aconquija y Minera Alumbreira consista en “poner a disposición” de la empresa minera “un ómnibus con chofer”,** pues cualquiera fuere la redacción del contrato, lo cierto es que se está en presencia de un contrato de transporte en el cual la prestación de transportar está a cargo de la accionante y consiste en el traslado de pasajeros.

Que idéntica consideración merece la particularidad de que el contrato o las facturas, no agregados por la accionante, aunque sí aportados por la Provincia de Catamarca a solicitud de esta Comisión, prevean la **discriminación del precio por el movimiento del ómnibus vacío de ida y con pasajeros para el regreso.**

Que tales formalidades no invalidan la aplicabilidad del art. 9º del Convenio Multilateral, pues se debe entender que las particularidades del contrato y

especialmente el sistema de facturación que utilice la contribuyente no pueden alterar el hecho económico real que es el transporte de pasajeros. Pensar de otra manera implicaría que según el modo en que se facture un viaje varíe el encuadramiento impositivo de la actividad desplegada, de lo que resultaría que una misma actividad podría tener distinto tratamiento fiscal según la forma de confeccionar la factura, lo que parece irrazonable.

*Que por otra parte, **el evento de que unos contraten para que viajen otros, no desnaturaliza el contrato de transporte**, pues no existe previsión legal que establezca que sea el propio pasajero quien personalmente deba contratar, siendo común que terceras personas adquieran pasajes para que viajen otros.*

Que la inexistencia de relación personal y directa entre los pasajeros y la empresa, tal como ésta lo invoca, no transforma el contrato, en atención a que una de las obligaciones que tiene el transportista es trasladar al pasajero sano y salvo al lugar de destino, haya tenido o no trato personal con él.

Que se está en presencia de un contrato de transporte que prevé exhaustivamente el modo de prestarse el servicio, modalidades que no lo convierten en un contrato sui géneris o atípico como afirma la accionante.

Que los contratos aportados por la Provincia, regulan todas y cada una de las obligaciones y deberes de las partes, desde la principal, que es el transporte, hasta las características y modelos de los vehículos, horarios y punitivos por su incumplimiento, higiene, seguro de los pasajeros y muchos más, que en suma, neutralizan los argumentos de la demandante.

*Que **no esta probado que el servicio se preste haya o no pasajeros ya que sería demasiado torpe que la empresa minera pague por un servicio que no se va a utilizar; sí en cambio es probable que ocurra, que el número de personas a transportar no sea siempre idéntico**, como suele suceder en los viajes especiales, aún en los de línea, pero esa circunstancia no hace variar el encuadramiento legal del caso, donde lo apreciable -además de tratarse de transporte interjurisdiccional- es el monto de la base imponible y no el número de pasajeros.*

*Que se rechaza el criterio esgrimido por Transporte Aconquija de que el viaje, a los fines del encuadramiento en lo dispuesto por el art. 9º del Convenio Multilateral, sea solamente uno, toda vez que **el movimiento de los ómnibus vacíos, aunque se expliciten los costos en la facturación, no genera a la empresa ingresos atribuibles a la Jurisdicción de partida** pues allí no existen pasajeros a transportar, no se perciben ni devengan importes por pasajeros inexistentes.*

(..)

Que en suma, corresponde desestimar el planteo efectuado por la Empresa de Transporte Aconquija SRL, acogiendo la pretensión de la Provincia de Catamarca”.

EN EL CASO DE TRANSPORTE INICIADO EN EL EXTERIOR RESULTA DE APLICACIÓN EL REGIMEN GENERAL DEL ART. 2 DEL C.M.

*“El Expediente C.M. Nº 473/2004 por el cual la Provincia de Misiones interpone el recurso de apelación previsto por el art. 25 del Convenio Multilateral contra la **Resolución (C.A.) Nº 61/2005** de fecha 15/11/05, mediante la cual se hace lugar a la acción deducida por Crucero del Norte SRL contra la Resolución Determinativa de Deuda Nº 2045/04 emitida por el Fisco Provincial;*

(..)

*Que teniendo en cuenta el recurso interpuesto y la presentación de la Provincia de Misiones en la reunión de Comisión Plenaria del día de la fecha invocando el **precedente del caso Transporte Sauer**, corresponde que esta Comisión Plenaria se expida sobre dos cuestiones:*

1. analizar la alegada incompetencia de la Comisión Arbitral para entender en los presentes, y 2. en su caso, su encuadre en el régimen de Convenio Multilateral.

Que en este sentido, en primer lugar la Comisión Plenaria resolvió la competencia de los Organismos de aplicación del Convenio Multilateral avocándose por ello a su tratamiento.

Que conforme a lo antes expuesto, la interpretación de que los ingresos obtenidos por la empresa, en concepto de flete por transporte de cargas originados en el exterior, deben ser considerados incluidos dentro de las normas del Convenio Multilateral, derivó en la necesidad de determinar si para la distribución de los mismos deviene la aplicación del Régimen Especial previsto en su artículo 9°.

Que en este punto, en el caso se plantearon distintas posiciones entre los Fiscos; algunos consideraron que, resultando de aplicación dicha norma, a los ingresos en cuestión se los debía excluir porque el origen de la carga es el exterior, de la misma manera que se debía entender atribuible a la Jurisdicción de origen los ingresos derivados del transporte internacional con origen de la carga en una Provincia y con destino el exterior, sin considerar qué parte de su actividad es desarrollada fuera del país.

Que en cambio, otros Fiscos consideraron que, si la actividad de transporte internacional resulta gravada por la Jurisdicción apelante, conforme a la definición del hecho imponible y de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos previsto en su legislación local, ante la inaplicabilidad del Régimen Especial del artículo 9° por no existir un “origen del viaje” en territorio nacional, debe entenderse que para distribuir esos ingresos, corresponde la aplicación de un mecanismo alternativo y que para ello se debe recurrir al Régimen General del artículo 2° del Convenio Multilateral, siempre que el desarrollo de la actividad y la prestación efectiva del servicio de transporte involucre a más de una Jurisdicción local con sustento suficiente para gravarla, atento a que, conforme lo ha aceptado la Comisión en otros casos, un mismo

contribuyente -por la naturaleza de la actividad ejercida- puede estar sujeto a uno o más regímenes especiales y al régimen general al mismo tiempo.

Que ello, debe ser así por cuanto la no gravabilidad de los ingresos en cuestión sólo procede para el caso de las empresas de transporte interjurisdiccional de pasajeros o cargas constituidas en Estados extranjeros, con lo cuales exista acuerdos o convenios de los que -a condición de reciprocidad- surjan que la aplicación de gravámenes en la materia queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas. Por lo tanto, los ingresos obtenidos por una empresa nacional quedan sujetos al ámbito de imposición local.

TRANSPORTE NACIONAL E INTERNACIONAL

Que la empresa **debe atribuir los ingresos por el desarrollo de su actividad a la Jurisdicción donde se origina la carga**, lo cual no ofrece problemas cuando el origen es en una Jurisdicción dentro del país, ya sea que se de un transporte interjurisdiccional o internacional, puesto que la disposición aplicada –artículo 9º- no especifica a qué tipo de transporte se refiere, lo cual permite su aplicación a ambos en la medida que se originen en territorio nacional.

MERO TRANSITO

Que en la Jurisdicción del ingreso del vehículo proveniente del extranjero se produce mero tránsito, al igual que en las restantes Jurisdicciones por donde transita el transporte. **En el caso del artículo 9º lo único que interesa es el lugar de origen del viaje, en las restantes Jurisdicciones, inclusive la de destino de la carga, hay mero tránsito.**

EN EL CASO DE TRANSPORTE INCIADO EN EL EXTERIOR RESULTA DE APLICACIÓN EL REGIMEN GENERAL DEL ART. 2 DEL C.M.

Que puesto a votación, se resolvió por mayoría, que parcialmente le asiste razón a la Provincia de Misiones y que para la distribución de los ingresos por transporte de cargas originados en el exterior, ante el silencio de la norma específica –art. 9º-, corresponde la aplicación del Régimen General del artículo 2º.

Que así se ha pronunciado la Comisión Plenaria en la Resolución C.P. N° 14/2006 Transporte Sauer c/Provincia de Misiones”.

(..)

ARTICULO 1º) - Revocar la Resolución N° 61/2005 dictada por la Comisión Arbitral(..)”.

RCA 61/2005 **Crucero del Norte SRL c/Provincia de Misiones** del 15.11.2005

TRANSPORTE INTERNACIONAL ORIGINADO EN EL EXTRANJERO

EN EL ART. 9 DEL C.M. LO UNICO QUE INTERESA ES EL LUGAR DE ORIGEN DEL VIAJE

EN LAS RESTANTES JURISDICCIONES HAY MERO TRANSITO

LOS INGRESOS GENERADOS EN EL EXTERIOR NO PUEDEN SER ATRIBUIDOS A NINGUNA JURISDICCION LOCAL

POR LO TANTO QUEDAN FUERA DEL AMBITO DE IMPOSICION

“Que la firma en su presentación, expresa:

*-Como consecuencia de la verificación impositiva realizada se determina una supuesta diferencia a favor del Fisco provincial, la cual surge, a su criterio, por considerar que se adeuda Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el **transporte internacional** realizado por la empresa en el período 1/93 a 6/01, interpretando que los ingresos respectivos forman parte de la base imponible que distribuye el Convenio Multilateral en su artículo 9º.*

-La empresa pone de manifiesto los servicios que presta, acompaña copias de los permisos por disposición de la Secretaría de Transporte en cada uno de los recorridos y expresa según el análisis detallado desde fs. 5/10 que los servicios prestados, en ningún caso, contemplan levantar pasajeros en Misiones.

*-El Fisco de **la Provincia de Misiones** tiene posición tomada respecto del transporte internacional por medio de un **dictamen** emitido por la Dirección de Análisis Tributario de setiembre de 1987, en función de lo cual **decide gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos el transporte originado en un país extranjero**, no por considerar que es una atribución exclusiva del Estado Provincial sino por interpretar que el artículo 9º del Convenio Multilateral, le atribuye el 100% de los ingresos por transporte cuyo lugar de origen del viaje sea el exterior. Es decir, que la Provincia de Misiones considera que el tema es atinente a su exclusiva potestad tributaria en función que la empresa que presta los servicios está constituida en su Jurisdicción.*

*- La Resolución cuestionada expresa que: “...la atribución de bases imponibles cuando interviene otra Jurisdicción Provincial y el exterior, y rigiendo una norma interjurisdiccional que es el Convenio Multilateral...” “...lo más razonable sería considerar de la siguiente manera: Empresa de pasajeros (constituidas en el país) **inicio del viaje en el exterior con destino al país, corresponde atribuir base imponible exclusivamente a la jurisdicción donde está constituida la empresa...**”.*

OPINION DE LA PROVINCIA DE MISIONES

*Que como respuesta al traslado corrido oportunamente, **la Provincia expresa lo siguiente:***

- La incompetencia de la Comisión Arbitral para el tratamiento del tema considerando que la cuestión bajo análisis se circunscribe a la atribución de los

ingresos de una actividad de transporte internacional que se encuentra fuera del alcance del Convenio Multilateral. Específicamente el tema a dilucidar se limita a la procedencia de la atribución de ingresos derivados del ejercicio de la **actividad de transporte cuyo origen es el exterior del país** por parte de una sociedad constituida regularmente en la Provincia de Misiones, República Argentina y con sede social y asiento principal de los negocios situado también en la Provincia de Misiones.

-La ley local que instituyó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no distingue entre ingresos provenientes de operaciones realizadas en el interior o exterior del país pues el tributo grava la actividad local, con prescindencia del destino de las prestaciones de servicio efectuadas por los sujetos pasivos.

-Sin embargo, es de aplicación el artículo 128 inc. c) de su Código Fiscal cuando establece que no constituyen ingresos gravados los derivados del transporte internacional de pasajeros o cargas efectuado por empresas constituidas en el exterior con los cuales el país tenga suscrito o suscriba acuerdos para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja, a condición de reciprocidad, que la aplicación de gravámenes quedará reservada al país en el cual están constituidas las empresas. Por su parte, el inciso d) establece que las exportaciones por la venta de productos al exterior efectuadas por el propio exportador están exentas.

-No existe óbice y/o prohibición en norma legal alguna para la atribución de los referidos ingresos a la Jurisdicción donde la firma tiene su sede y domicilio social, es decir, Misiones, que por otra parte es el lugar de origen del viaje aunque no siempre coincida con el lugar de concertación ni con el lugar de origen de la carga. Todo ello con fundamento en la plenitud de las potestades fiscales de la Provincia de Misiones que es la base material de la sustentación de su autonomía y de su facultad originaria para gravar riqueza creada por el ejercicio de actividades económicas desarrolladas en el ámbito de su territorio.

-En el Código Fiscal de la Provincia no hay norma que contemple la exención objetiva del pago del Impuesto, en relación a la actividad del transporte internacional. El art. 128 es claro y contundente cuando fija que las actividades conexas de transporte, eslingaje, estibaje, depósito o toda otra de similar naturaleza no se encuentran exentas y por lo tanto están alcanzadas por el impuesto.

-En consecuencia, para el caso de un transporte de carga cuyo origen sea Misiones y destino final otro país no puede ser materia excluida del ámbito de gravabilidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, toda vez que es realizado por una empresa nacional y la norma del Código Fiscal Provincial sólo excluye del supuesto de gravabilidad la actividad que ejerce una empresa de transporte constituida en el exterior.

-De la lectura de las normas transcriptas surge que el transporte internacional de cargas y/o pasajeros, cuando la actividad sea ejercida en el exterior por empresas constituidas en el país, se encuentra alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en esta jurisdicción.

-A mayor abundamiento, destaca que las atribuciones de la Provincia están dadas por el artículo 116 inc. 5 de la Constitución Provincial, el Código Fiscal de Misiones en su artículo 10 y las interpretaciones efectuadas por la Dirección Provincial de Rentas como entidad autárquica.

-Por lo expuesto, el Fisco entiende que la Comisión Arbitral es incompetente y el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos está definido en el artículo 125 del Código Fiscal, mientras que la base imponible está prevista en el artículo 132 de la misma norma legal.

-Entiende que la determinación tributaria se realizó de conformidad con las normas vigentes y respetando las normas del Convenio Multilateral y no sobre la aplicación de los alcances dados al artículo 9º del Convenio Multilateral por la sociedad contribuyente con el objeto de sustraerse del conocimiento de la presente a los Tribunales Provinciales y pretendiendo el avocamiento de la Comisión Arbitral en temática ajena a su competencia.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL.

*Que **resulta claro que esta Comisión Arbitral no puede ni debe analizar las cuestiones ajenas a las disposiciones contenidas en el Convenio Multilateral**, y en tal sentido resolver si la actividad del transporte internacional constituye o no un hecho imponible, y en su caso, si se encuentra exenta o no alcanzada por el tributo, ya que éste es un tema privativo de los Fiscos locales.*

Que lo que aquí se plantea es si los ingresos provenientes del transporte internacional con origen en el extranjero, pueden ser atribuidos a una o más jurisdicciones, y en caso de que fuera procedente, si la forma de atribución de los mismos realizada por el Fisco de la Provincia de Misiones es la correcta.

Que la firma recurrente está inscripta como contribuyente de Convenio Multilateral, se declara en los formularios CM 05 como empresa de transportes –Código de Actividades 602190-0-, y de dicha información surge que ha atribuido ingresos por esa actividad a varias jurisdicciones provinciales.

Que el contribuyente desarrolla una única actividad -transporte de cargas-, que tal como reza el artículo 1º del Convenio Multilateral cuando dice "...pero cuyos ingresos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas ya sea que la actividad la ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas,...", no puede ser tratada de otra forma más que con la aplicación de las normas del Convenio Multilateral.

*Que el régimen de atribución de ingresos que se encuentra previsto en el artículo 9º del Convenio Multilateral, **comprende a las "empresas" que desarrollen la actividad de transporte**, en este caso de personas, sin especificar ninguna otra referencia a las características del transporte. Ello quiere decir que todos los ingresos de la "empresa" deberían ser atribuidos conforme a lo allí establecido, en la medida que los mismos tengan su origen en esa actividad.*

Que siendo así, **la Comisión Arbitral es competente para resolver la acción incoada.**

Que es por ello que la contribuyente debe respetar las disposiciones del Convenio Multilateral a los fines de atribuir los ingresos por ella generados, e igual obligación les compete a los Fiscos.

Que corresponde analizar si el artículo 9º del Convenio permite la posibilidad de atribuir los ingresos obtenidos por transportes de cargas o de pasajeros originados fuera del país a la jurisdicción de Misiones en razón de estar allí la sede del contribuyente.

TRANSPORTE NACIONAL O INTERNACIONAL

Que lo antes expuesto, significa que la empresa debe atribuir los ingresos por el desarrollo de su actividad a la jurisdicción donde se origina la carga o se produce el ascenso del pasaje, lo cual no ofrece problemas cuando ello ocurre en una jurisdicción del país, ya sea que se de un **transporte interjurisdiccional o internacional, puesto que la disposición aplicada –artículo 9º- no especifica a que tipo de transporte se refiere, lo cual debe entenderse que comprende a ambos.**

Que sin entrar a analizar cualquier otra cuestión, **el artículo 9º del Convenio ha excluido todo tipo de atribución a las Jurisdicciones adheridas cuando se trate de ingresos obtenidos por una empresa de transporte que tuviera origen del viaje en el exterior del país.**

Que teniendo en consideración lo antes expuesto en el sentido de que no surge un tratamiento diferente para alguno de los ingresos de la “empresa de transporte”, se debe entender que **lo que se ha pretendido es no incluir dichos ingresos dentro de la atribución para ninguna Jurisdicción.**

MERO TRANSITO

Que en la Jurisdicción del ingreso del vehículo proveniente del extranjero se produce mero tránsito, al igual que en las restantes Jurisdicciones por donde transita el transporte. **En el caso del artículo 9º, lo único que interesa es el lugar de origen del viaje; en las restantes Jurisdicciones, inclusive la de destino de la carga o del pasaje, hay mero tránsito.**

Que en los casos en que la carga o el pasaje tengan su origen en otro país, en este caso Brasil, **los ingresos por ella generados no podrían ser atribuidos a ninguna de las Jurisdicciones locales, con lo cual quedarían fuera del ámbito de imposición.**

Que interpretar la ley local es de competencia exclusiva de la Provincia de Misiones, pero esa interpretación no debe comprender cuestiones cuya resolución corresponde a otras Jurisdicciones o a la Comisión Arbitral, como es el caso, cualquiera fueren los resultados que se arriben, pues se estaría invadiendo la esfera de competencia de estas últimas”.

RCP 22/2004 **Trasportes Sideco SRL c/CABA** del 03.12.2004

ACTIVIDAD DE CORREO PRIVADO (TRANSPORTE DE CORRESPONDENCIA). CORRESPONDE APLICAR EL ART. 9 DEL C.M.

*“Visto el Expediente C.M. N° 373/2003 TRANSPORTES SIDECO SRL c/ CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES, en el que el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires interpone recurso de apelación contra la **Resolución N° 11/2004** de la Comisión Arbitral,*

(..)

Que analizado el tema, esta Comisión Plenaria efectúa las siguientes consideraciones:

*- el artículo 9° se refiere a empresas de transporte. La empresa analizada se denomina TRANSPORTES SIDECO SRL según la cláusula primera de su estatuto social obrante a fs. 2/4, en tanto que en la cláusula cuarta se deja sentado que “la sociedad **tiene por objeto realizar por cuenta propia, de terceros o asociada a terceros, la admisión, transporte y entrega de correspondencia**”, es decir que de su objeto social surge claramente que la empresa realiza la **actividad de correo privado**;*

- tal situación está probada también por el certificado obrante a fs. 22 expedido por la Empresa Nacional de Telecomunicaciones, donde consta la inscripción de la empresa en el Registro Nacional de Prestadores Postales con la determinación del ámbito geográfico donde puede actuar como prestador;

- definida la actividad corresponde analizar la incidencia que el “Transporte” tiene en la distribución de la correspondencia a los fines de determinar para su situación ante el Convenio, si corresponde la aplicación del régimen general o del régimen especial establecido en el artículo 9° de dicha norma;

*- en este sentido, si bien la actividad tiene matices diferenciadores con el transporte común de pasajeros o carga, **su objeto fundamental es transportar correspondencia**;*

*- el artículo 9° de Convenio Multilateral utiliza el término transporte que tiene como acepción mas conocida aquella que se corresponde con la acción y efecto de transportar o transportarse, acepción que es de carácter amplio; de ello se infiere que **la norma no ha querido referirse exclusivamente a sujetos que sólo realicen el transporte de carga**, con prescindencia de cualquier otra tarea anterior o posterior con el fin de concretar el propósito principal;*

- el transporte por ende, resulta el elemento esencial de la actividad tratada, por lo que su encuadre en el artículo 9° para la distribución de la base imponible implica la aplicación razonable de ese régimen especial a la actividad;

- asimismo, el artículo de referencia no ha sido objeto de una interpretación estricta tal como resulta de la **Resolución General de la Comisión Arbitral N° 56/95**, donde la amplitud del criterio interpretativo se pone plenamente de manifiesto.

Que en función de lo expuesto esta Comisión entiende que **debe aplicarse en el caso para la distribución de la base imponible el régimen especial establecido en el artículo 9º del Convenio Multilateral**".

RCA 11/2004 **Trasportes Sideco SRL c/CABA** del 18.05.2004

LA ACTIVIDAD DE CORREO PRIVADO TIENE CARACTERISTICAS ESPECIALES QUE EXCEDEN EL SIMPLE ACTO DE TRANSPORTAR CORRESPONDENCIA. CORRESPONDE APLICAR ART. 2 C.M.

“- la misma se dedica a la **actividad de correo privado “admisión y retiro de correspondencia comercial y paquetería general sujeta a monopolio postal Ley 20.216”** y tributa en el Convenio Multilateral de acuerdo con lo establecido por el régimen general (artículo 2º).

- expresa que en distintas actuaciones el Fisco de la Ciudad de Buenos Aires y de otras jurisdicciones no objetaron la aplicación del régimen general.

- considera que el artículo 9º del Convenio Multilateral muy claramente especifica que el transporte es de pasajeros y carga, siendo ambas modalidades diferentes al correo privado o servicio postal.

- plantea que el servicio de correo privado implica el retiro de correspondencia del cliente, la clasificación y la distribución, por ello impugna la liquidación efectuada en la resolución determinativa y entiende que en la aplicación del artículo 9º se parte del error de considerar como origen del servicio siempre el domicilio real del contribuyente, cuando debería ser el domicilio de los clientes del contribuyente.

OPINION DE LA CABA. APLICACIÓN DEL ART. DEL C.M.

Que el criterio sustentado por el Fisco de Ciudad Autónoma de Buenos Aires se encuentra avalado por las fundamentaciones que a continuación se explicitan:

- la apelante hace hincapié en que se dedica a la actividad de correo privado y no a la de transporte. En la Resolución que se apela se utiliza esta última expresión a fin de definir el encuadre impositivo de la misma, atendiendo a su naturaleza la cual se desprende de su razón social, en cuya denominación la empresa ha incluido el término transporte, el cual luego niega e intenta justificar que no corresponde a la actividad por ella desarrollada.

- del análisis del significado de la palabra “carga” puede inferirse que la correspondencia y la paquetería o encomiendas corresponden a la definición de carga.

- la empresa utiliza el término transporte en la mayor parte de las declaraciones juradas presentadas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y al IVA, así se denomina la razón social en el contrato de constitución y en las declaraciones juradas que acompaña.

- respecto al lugar de origen del viaje según el artículo 9º, el Fisco entiende que en el caso, es la Ciudad de Buenos Aires donde la empresa tiene sus oficinas y recepciona la documentación.

- en esa Ciudad tiene su planta operativa donde se recibe y clasifica la correspondencia para su posterior distribución.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que analizada la situación, la Comisión Arbitral entiende que:

- si bien la empresa se denomina TRANSPORTES SIDECO SRL (según la cláusula primera de su estatuto social obrante a fs. 2/4), la cláusula cuarta dice que “la sociedad **tiene por objeto realizar por cuenta propia, de terceros o asociada a terceros, la admisión, transporte y entrega de correspondencia**”. Es decir que de su objeto social surge claramente que **la empresa realiza la actividad de correo privado**.

- tal situación está probada también por el certificado obrante a fs. 22 expedido por la Empresa Nacional de Telecomunicaciones que deja constancia que se mantiene **inscrita en el Registro Nacional de Prestadores Postales** a la empresa, con la determinación del ámbito geográfico donde puede actuar el prestador, así como de la documentación obrante a fs. 29/36, acompañada por el contribuyente surge claramente la actividad de correo privado.

- a partir de lo expuesto, cabe analizar si por la actividad de correo privado se debe distribuir la base imponible que se genere por el régimen general o por el artículo 9º del Convenio Multilateral.

- el artículo 9º del Convenio Multilateral expresa: “En los casos de empresas de transportes de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrán gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes o fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje”.

- si bien **la actividad desarrollada implica transporte, la misma tiene claras diferenciaciones con el transporte común de pasajeros o carga tal como lo enuncia el artículo citado** dado que:

- **es una actividad específicamente reglada por una ley nacional** y respecto de la cual deben seguirse normas especiales pautadas por la ley que la regula.

El transporte es una parte de la actividad porque existe una función previa de clasificación antes de la salida y en el destino para la distribución de la correspondencia.

- el flete que resulta de convenir el cobro del servicio de cargas no se da en la especie, sino que **existe una tarifa pautada, que comprende a su vez una tasa postal** que el contribuyente debe abonar por cada correspondencia enviada.

- la actividad puede ser realizada según el contrato social por si o por terceros, y en ese caso, podría la empresa realizar todo el trabajo previo de recepción y calificación de la correspondencia y mantener sobre si toda la responsabilidad que implica el desarrollo de la actividad según la regulación legal pero delegar en un tercero el servicio específico de transporte.

- **la actividad tiene características especiales que la diferencian del transporte del artículo 9º del Convenio Multilateral, ya que existe una variada gama de servicios que prestan las empresas postales que exceden el simple acto de transportar la correspondencia”.**

RCP 03/2005 **Gasnor SA c/Provincia de Salta** del 31.03.2005

ACTIVIDAD DE TRANSPORTE DE GAS. CORRESPONDE LA APLICACIÓN DEL ART. 9 DEL C.M.

“VISTO el Recurso de Apelación interpuesto por la firma GASNOR S.A. c/la **Resolución de Comisión Arbitral N° 24/2004**, en el Expediente C.M. N° 394/2003;

(..)

Que analizadas las actuaciones, **la Comisión Plenaria interpreta que GASNOR S.A. obtiene ingresos por el “servicio de transporte”**, haciendo de ello un ejercicio de actividad constante, asumiendo compromisos no por razones circunstanciales o puntualmente en función del eventual espacio disponible en la capacidad de transporte de terceros con el cual contrata, sino que de acuerdo a la información obrante en las actuaciones, los acuerdos y compromisos emergentes son para realizar el transporte en forma permanente, continua, durante largo plazo, responsabilizándose directamente si el transporte no se realiza.

Que en consecuencia **la actividad de GASNOR S.A. no sólo es la de distribuidor de gas, sino que además, al obtener ingresos por servicios de transporte de gas, procede encuadrarlos dentro del tratamiento que en tal sentido, establece el Convenio Multilateral para dicha actividad.**

RCA 24/2004 **Gasnor SA c/Provincia de Salta** del 20.07.2004

ACTIVIDAD DE TRANSPORTE DE GAS. CORRESPONDE LA APLICACIÓN DEL ART. 9 DEL C.M.

“Que el contribuyente sostiene que la actividad de la firma GASNOR S.A. se relaciona con la prestación del servicio público de distribución de gas natural por redes, en los términos de la Ley Nacional N° 24.076, correspondiendo encuadrarse en el artículo 2° del Convenio Multilateral a los fines de distribuir la base imponible.

Que en función de ello, interpreta que el criterio sustentado por el Fisco, que ha ajustado los ingresos imposables por aplicación del artículo 9° del Convenio Multilateral al encuadrar la actividad como “empresa transportista”, es equivocado ya que GASNOR S.A. se dedica únicamente a la distribución de gas.

OPINION DE LA PROVINCIA DE SALTA

*Que a su vez, el Fisco de la Provincia de Salta ratifica el criterio que ha seguido, apoyándose en contratos de GASNOR S.A. con Pluspetrol Energy S.A., de donde surge que la obligación asumida por aquélla consiste en la **prestación de servicio de transporte y entrega de gas**, esto es que la empresa no desarrolla como única actividad la distribución de gas, luego de su adquisición a los productores, sino que también se extiende, como en este caso, al transporte del producto.*

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

*Que analizadas las actuaciones, la Comisión Arbitral interpreta que la contribuyente **presta también el “servicio de transporte”**, en donde asume compromisos no por razones circunstanciales en razón de la eventual capacidad disponible del transporte de terceros con los cuales contrata, sino que de acuerdo a la información obrante, **para realizar el transporte de manera permanente y continua, responsabilizándose directamente si el servicio no se presta.***

*Que en consecuencia, **ha quedado probado que la actividad de GASNOR S.A. no sólo es la de distribuidor de gas, sino que además realiza el servicio de transporte de gas.***

*Que por **la actividad de transporte de gas se encuentra comprendida en el régimen especial del artículo 9° del Convenio Multilateral**”.*

=====

12 – PROFESIONES LIBERALES (ART. 10 C.M.)

Art. 10 C.M.

20% A LA JURISDICCION DEL ESTUDIO O CONSULTORIO

80% A LA JURISDICCION DE LA PRESTACION DEL SERVICIO

En los casos de profesiones liberales ejercidas por personas que tengan su **estudio, consultorio u oficina** similar en una jurisdicción y desarrollen actividades profesionales en otras, la jurisdicción en la cual se realiza la actividad podrá gravar el ochenta por ciento (80%) de los honorarios en ella percibidos o devengados, y la otra jurisdicción el veinte por ciento (20%) restante.

Igual tratamiento se aplicará a las consultorías y empresas consultoras.

EMPRESAS CONSULTORAS

R.G. (C.A.) 3/2012. ART. 1

R.G. (C.P.) 36/2012.

R.G. (C.A.) 18/2022. ART. 67

Interpretar que en los casos de consultorías y empresas consultoras, a las que hace referencia el 2º párrafo del art. 10 del Convenio Multilateral, **el servicio objeto de la prestación debe corresponder al ejercicio de una profesión liberal**.

Fuente: Resolución General Nº 3/2012, artículo 1.-
Ratificada por Resolución C.P. Nº 36/2012.

ESTUDIO, CONSULTORIO, OFICINA EN MAS DE UNA JURISDICCION

R.G. (C.A.) 1/2021 (B.O.24.02.2021) ART. 1 A 3

R.G. (C.A.) 13/2021 (B.O.20.10.2021) ART. 1 A 2

R.G. (C.A.) 18/2022. ART. 52 A 54

PROFESIONES LIBERALES (ART. 10 C.M.).

ESTUDIO, CONSULTORIO, OFICINA EN DISTINTAS JURISDICCIONES.
DISTRIBUCION DEL 20% CORRESPONDIENTE A LA ADMINISTRACION
(ART.52)

En el caso de los ARTICULOS 7 Y 10 del Convenio Multilateral cuando el contribuyente **tenga** su administración, sede central, **estudio, consultorio y/u oficina en más de una jurisdicción**,

Se debe distribuir el porcentaje del veinte por ciento (20%) de los ingresos, de la siguiente manera:

(..)

b. **Artículo 10:** en función a la proporción que surja de considerar la totalidad de los **gastos relacionados con el estudio, consultorio, oficina** o similar, **efectivamente soportados en cada una de las jurisdicciones** involucradas.

GASTOS A CONSIDERAR

Los gastos a considerar serán los **gastos computables y no computables**

Que surjan del último balance cerrado en el año calendario anterior al que se liquida, o los determinados en el año calendario anterior si el contribuyente no practicara balance.

PRIMER AÑO DE ACTIVIDAD. DISTRIBUCION EN PARTES IGUALES

Cuando se trate del primer año de actividad o del primer año en que se produzca la situación prevista en el primer párrafo del presente artículo, **los ingresos se atribuirán en partes iguales entre las jurisdicciones** correspondientes.

Fuente: Resolución General N° 1/2021, artículo 1.-

DEFINICION DE OFICINA (ART.53)

A los efectos de definir el alcance de la expresión “oficina” será de aplicación lo dispuesto por la **R.G. (C.A.) 109/2004** de la Comisión Arbitral.

Fuente: Resolución General N° 1/2021, artículo 2.-

Fuente: Resolución General N° 13/2021, artículo 2.-

ESTUDIO, CONSULTORIO, OFICINA Y PRESTACION DE SERVICIOS EN UNA MISMA JURISDICCION (ART.54)

El hecho de que una jurisdicción participe en la distribución del porcentaje del veinte por ciento (20%) correspondiente a la administración, sede central, estudio, consultorio y/u oficina, según el caso, no obsta a su participación en la distribución del ochenta por ciento (80%) restante de los ingresos a que también se le distribuyan ingresos por el desarrollo de la actividad.

Fuente: Resolución General N° 1/2021, artículo 3.-

Art. 2 R.G. (C.A.) 109/2004

A los fines señalados en el artículo precedente se entenderá por:

ADMINISTRACION

a) **Lugar de Administración:** es el lugar en el que se efectúan tareas tales como liquidación de sueldos, de cargas sociales y de impuestos; las registraciones

contables y se confeccionen los balances comerciales, se realicen las compras, la atención y pago a proveedores, cobranzas de clientes, realización de proyectos y estudios de licitaciones, etc.

(..)

ESCRITORIO OFICINA

c) **Escritorio u oficina:** aquellos lugares considerados alternativos para el desarrollo de las actividades de administración y/o dirección antes descriptas.

RCA 71/2015 **Johnsondiversey Inc. de Argentina SRL c/Provincia de Buenos Aires** del 16.09.2015

LAS CONSULTORAS DEBEN ESTAR CONFORMADAS POR PROFESIONALES QUE EJERZAN PROFESIONES LIBERALES PARA QUEDAR ENCUADRADAS EN EL ART. 10 DEL C.M.

“Que la accionante dice que la cuestión controvertida radica en determinar si corresponde aplicar a los ingresos por la actividad de “servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial” (Código NAIIB 741400) el régimen general (art. 2° del CM), tal como hizo, o si, por el contrario, corresponde aplicar el régimen especial del art. 10 del C.M., como pretende el fisco.

*Que expresa que la actividad cuestionada por la ARBA, esto es, los “**servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial**” -independientemente de la nominación atribuida- estriba en la **prestación de servicios desde su oficina regional a otras empresas del grupo JOHNSONDIVERSEY INC. en Latinoamérica**. Asimismo en su escrito de descargo expresó que: “...dichos **servicios incluyen entre otros el procesamiento de datos y soporte contable y de costo**”.*

*Que dice que si bien la normativa en materia civil y comercial no ha definido el concepto de “profesión liberal”, en atención a normas locales (código fiscal, leyes que regulan los consejos profesionales, etc.) que hacen referencia a dicha actividad, podría resumirse el significado de profesión liberal en aquella actividad personal cuya retribución consiste en la percepción de “honorarios” y en la que impera el aporte intelectual, el ejercicio independiente, el conocimiento y la técnica, y donde se requiere la matriculación del profesional universitario y, para el caso que sean personas jurídicas, en la Provincia de Buenos Aires se requiere que todos los socios posean títulos habilitantes y estén matriculados y la sociedad inscripta en el Registro respectivo. Que **la empresa, al momento de prestar los servicios, no percibe un “honorario” sino una retribución por el servicio; el servicio no se realiza en forma independiente; no se requiere de título profesional universitario ni matriculación ni tampoco se aplican conocimientos que requieran contar con diploma para prestar tales servicios.***

*Que recuerda que la Comisión Arbitral en la **Resolución N° 28/2001 -G.L.M. SA c/Provincia de Santa Fe-** decidió que correspondía encuadrar la actividad*

253

desarrollada por la sociedad en el art. 2° del CM, sustentando su criterio en que el art. 10 está dirigido a regular la distribución de base imponible en el desarrollo de actividades vinculadas con el ejercicio de una profesión liberal. A su vez, la Comisión Arbitral, en oportunidad del dictado de la **R.G. 3/2012**, al analizar los requisitos que debe poseer la consultoría o empresa consultora para que resulte de aplicación el art. 10 del CM, resolvió: "Interpretar que en los casos de consultorías y empresas consultoras, a las que hace referencia el segundo párrafo del art. 10 del CM, el servicio objeto de la prestación debe corresponder al ejercicio de una profesión liberal.

OPINION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la Provincia de Buenos Aires señala que del Estatuto Social de la sociedad se desprende que el objeto de la empresa, además de las actividades industriales y comerciales, es el de **realizar servicios relacionados con los productos que desarrolla y comercializa así como la prestación de servicios de consultoría, investigación, desarrollo, asistencia y asesoramiento en general**, aclarándose que en los casos en que la ley así lo requiera, las mismas serán cumplidas por profesionales con título habilitante en sus respectivas materias y según las respectivas reglamentaciones.

Que en virtud de lo expresado, la fiscalización concluyó que los ingresos incluidos por la firma dentro de la cuenta contable "Charge Out", encuadrados como **servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial en el código NAIIB 741400, son ingresos que deben atribuirse por el régimen previsto en el art. 10 del C.M.** Con la finalidad de determinar el lugar de prestación de los referidos servicios, la fiscalización procedió a requerir al contribuyente que informe el lugar en el cuál presta el servicio, lo que fue respondido diciendo que lugar de prestación de los mismos es en la oficina regional ubicada en la Provincia de Buenos Aires.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la cuestión controvertida por la cual se interpone la acción, es determinar cuál el régimen de distribución de base imponible que debe aplicarse a la actividad de "**Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial**".

Que al respecto, debe destacarse que el régimen establecido en el artículo 10 del Convenio Multilateral está dirigido a regular la distribución de base imponible en el **desarrollo de actividades vinculadas con el ejercicio de una profesión liberal**.

Que este orden de ideas, **las consultoras o empresas consultoras a las que se refiere el último párrafo del artículo 10, deben estar conformadas por profesionales que ejerzan profesiones liberales** y la persona de existencia ideal que los agrupe y cuya actividad encuadre en esa disposición, debe trasuntar la actividad de los sujetos profesionales como tales. Que así se ha reconocido en la **Resolución General N° 3/2012**.

Que consecuentemente, la actividad de JOHNSON DIVERSEY en orden a la prestación de “servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial” no encuadra en el art. 10 del Convenio Multilateral”.

=====

13 – REMATADORES COMISIONISTAS OTROS INTERMEDIARIOS (ART. 11 C.M.)

Art. 11 C.M.

20% A LA JURISDICCION DE LA OFICINA CENTRAL

80% A LA JURISDICCION DE RADICACION DE LOS BIENES

En los casos de **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 jurisdicción**, tengan o no sucursales en ésta, **la jurisdicción donde están radicados los bienes podrá gravar el 80% (ochenta por ciento) de los ingresos** brutos originados por estas operaciones y la otra, el 20% (veinte por ciento) restante (JURISDICCION DE LA OFICINA CENTRAL).

La R.C.P. 12/2021 del 14.12.2021 **REVOCA** la R.G. (C.A.) 4/2021 (B.O.23.03.2021)

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

ARTÍCULO 1º.- Hacer lugar los sendos recursos de apelación interpuestos por la provincia del Chubut y la firma Cepas Argentinas SA contra la Resolución General N.º 4/2021, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º.- Revocar la Resolución General N.º 4/2021.

ARTÍCULO 3º.- Publíquese por un (1) día en el Boletín Oficial de la Nación, notifíquese a las partes, hacerlo saber a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones”.

“VISTO:

CHUBUT APELO LA R.G. (C.A.) 4/2021

*El Expte. CM N° 1633/2021 “Resolución General Interpretativa s/ régimen especial-art. 11 del Convenio Multilateral”, en el cual la **provincia del Chubut y la firma Cepas Argentina SA interponen sendos recursos de apelación contra la Resolución General N.º 4/2021**; y,*

CONSIDERANDO:

Que dichos recursos se han presentado conforme a las exigencias formales previstas en las normas legales y reglamentarias, motivo por el cual corresponde su tratamiento (art. 25 del Convenio Multilateral).

A SIMPLE TITULO ILUSTRATIVO SE COMENTA LA R.G. (C.A.) 4/2021

R.G. (C.A.) 4/2021 (B.O.23.03.2021)

REMATADORES COMISIONISTAS OTROS INTERMEDIARIOS (ART. 11 C.M.).

Interpretar que, a los fines del ART. 11 del C.M., deberán tenerse en cuenta las siguientes consideraciones:

ACTIVIDADES DE INTERMEDIACION DE BIENES Y NO DE SERVICIOS

a. La intermediación deberá referirse **únicamente a las operaciones de comercialización de bienes** -muebles, semovientes o inmuebles- **quedando excluida la comercialización de servicios**.

DEFINICION DE LUGAR DE RADICACION DE LOS BIENES

b. Se considerará como lugar de radicación de los bienes -muebles o semovientes- a **la jurisdicción donde los mismos están situados al momento de la comercialización**.

OFICINA CENTRAL EN MAS DE UNA JURISDICCION. DISTRIBUCION DEL 20%

c. Cuando el rematador, comisionista u otros intermediarios, **tenga oficina central en más de una jurisdicción**, deberá distribuir el ingreso correspondiente al porcentaje del 20%, en función a la proporción que surja de considerar **la totalidad de los gastos efectivamente soportados** -relacionados con esa oficina central- **en cada una de las jurisdicciones**, en donde se encuentren las referidas oficinas centrales.

GASTOS A CONSIDERAR

Los gastos a considerar en estos casos serán los **gastos computables y no computables**

Que surjan del último balance cerrado en el año calendario anterior al que se liquida, o los determinados en el año calendario anterior si el contribuyente no practicara balance.

PRIMER AÑO DE ACTIVIDAD. DISTRIBUCION EN PARTES IGUALES

Cuando se trate del primer año de actividad o del primer año en que se produzca la situación prevista en el primer párrafo del presente inciso, **los ingresos se atribuirán en partes iguales entre las jurisdicciones** correspondientes.

OFICINA CENTRAL Y RADICACION DE LOS BIENES EN LA MISMA JURISDICCION

d. Cuando el rematador, comisionista u otros intermediarios, posea su oficina central en la misma jurisdicción donde estén radicados los bienes involucrados en una operación de intermediación, consignación o remate, **los ingresos que retribuyan dicha operatoria, se asignarán en un 100% a esa jurisdicción.**

DEFINICION DE OFICINA CENTRAL (ART.2)

Interpretar, a los efectos de la presente resolución, que el término oficina central es el lugar o espacio físico de carácter permanente, donde se toman y/o ejecutan decisiones y/o acciones esenciales concernientes a la operatoria y/o actividad llevada a cabo por los sujetos referidos en el ART. 11 del C.M.

Observaciones:

La R.G. (CA) 4/2021 había sido criticada por **Ricardo Chicolino y Jorge Arosteguy**, en el artículo de doctrina “Intermediarios en el ámbito del convenio multilateral: artículo 11 o régimen general”, publicado en Errepar, Práctica integral Buenos Aires, en mayo 2021.

La R.G. (CA) 4/2021 también había sido criticada por **Enrique Bulit Goñi**, en el artículo de doctrina “Sobre los regímenes especiales del convenio multilateral”, publicado en Errepar, Doctrina Tributaria, en agosto 2021.

PARA LA APLICACIÓN DEL ART. 11 DEL C.M. DEBEN EXISTIR DOS JURISDICCIONES

RCP 09/2020 **Gobbi Novag SA c/Provincia de Buenos Aires** del 16.04.2020

PARA LA APLICACIÓN DEL ART. 11 DEL C.M. DEBEN EXISTIR DOS JURISDICCIONES

UNA JURISDICCION DONDE SE UBIQUE LA OFICINA CENTRAL

OTRA JURISDICCION DONDE SE ENCUENTREN LOS BIENES EN EL MOMENTO DE SU COMERCIALIZACION

*El Expte. C.M. N° 1515/2018 “Gobbi Novag S.A. c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual la firma de referencia y la provincia de Buenos Aires interponen sendos recursos de apelación contra la **Resolución C.A. N.° 25/2019**;*
(..)

“Que Gobbi Novag S.A., en su recurso, señala –en síntesis– que el artículo 1° de la resolución apelada, al rechazar la acción interpuesta por la firma, puede dar lugar a que la jurisdicción de provincia de Buenos Aires se crea en el derecho de efectuar la reliquidación ordenada en los considerandos de la resolución recurrida, con expreso apartamiento de la pacífica y constante doctrina de los casos concretos resueltos por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, los cuales vienen disponiendo que el ingreso involucrado en este

tipo de operaciones debe ser atribuido íntegramente al lugar de aprovechamiento económico de los bienes, o como en este caso, del servicio de intermediación. Alega que cuando el lugar de la utilización económica de los bienes – cuya intermediación generó el ingreso gravado– es algo sabido por el vendedor, o cuando el lugar del origen de los ingresos tiene su causa fuente en las tareas realizadas en la jurisdicción compradora, en forma directa o indirecta, la presencia del sustento territorial, hace que el ingreso de tales operaciones tenga que ser atribuido a la extraña jurisdicción, es decir, a la jurisdicción del comprador y no a la de la sede del vendedor. Señala que por ese motivo, en la elaboración del coeficiente de ingresos y de gastos, no debe ni puede efectuarse jamás la atribución del ingreso a la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, sino a la de la parte compradora, puesto que será en ella el lugar en el que –en definitiva– se destinarán y utilizarán los bienes comercializados. Menciona que los únicos supuestos en los que le asiste la razón a ARBA –y que no los discute– son aquellos casos en los que coincide la provincia de Buenos Aires como la jurisdicción del vendedor y la del comprador.

Que reconoce el error que cometió al liquidar conforme al artículo 11 del Convenio Multilateral pese a no estar los bienes consignados situados ni radicados en las jurisdicciones compradoras, pero al mismo tiempo, mal puede ARBA –dice– desconocer que las comisiones deben tratarse de acuerdo al régimen general del art. 2º; o sea, las comisiones percibidas por el ejercicio de actividades interjurisdiccionales, integran la base imponible objeto del tributo y deben ser distribuidas entre todas las jurisdicciones que las originaron, conforme al régimen general del art. 2º del C.M.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

*Que, por su parte, la provincia de Buenos Aires, en su apelación, señala que el ajuste efectuado por la jurisdicción consistió en considerar que resultaba de **aplicación el régimen especial previsto en el artículo 11 del Convenio Multilateral para los “ingresos por comisiones” provenientes de la “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p.”**. Alega –en síntesis– que **el artículo 11 del Convenio Multilateral, para su aplicación, no exige como elemento objetivo la existencia necesaria de dos jurisdicciones**, una donde se encuentre la oficina central del contribuyente y otra jurisdicción donde se encuentren situados o radicados los bienes al momento de su comercialización. La distribución que contempla el artículo 11 del C.M. es el resultado del carácter que adquiere el contribuyente ante la venta por cuenta de terceros (intermediario, consignatario, etc.), por lo que **no hay razón alguna que justifique otorgar un tratamiento diferencial cuando el contribuyente tiene la oficina central en una jurisdicción y los bienes que se rematen o intervengan se encuentran en otra; y cuando ambos (oficina central y bienes) se encuentran en la misma jurisdicción**. Cita jurisprudencia de los organismos de aplicación del C.M. y del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires que avalarían su proceder.*

Que remarca que no hay ninguna discrepancia entre la firma y ARBA en cuanto a que la actividad llevada a cabo por Gobbi Novag S.A. encuadra en el art. 11 del CM; sostiene que el punto de la controversia radica en que el contribuyente

*pretende que los ingresos obtenidos por su **actuación como consignataria en la venta de medicamentos y productos farmacéuticos** deben ser atribuidos considerando un 80 % a la jurisdicción desde donde se requerían y utilizaban los bienes y el 20 % restante a la jurisdicción donde se encuentra la oficina central de la firma; mientras que el fisco provincial sostiene que el 80 % debe ser atribuido a la jurisdicción donde están radicados los bienes al momento de cada una de las ventas, conforme lo establece el art. 11 del C.M. Con respecto al 20 % restante ambas partes coinciden en que deben ser atribuidos a la jurisdicción donde tiene la oficina central, es decir, a la provincia de Buenos Aires. Por esta razón, entiende que la única cuestión sobre la cual debió resolver la Comisión Arbitral resultaba ser a qué jurisdicción corresponde atribuir el 80 % de las comisiones que percibe Gobbi Novag S.A. por la venta de productos en consignación, y no el régimen (general o especial) que resultaba aplicable.*

*Que, a su vez, en respuesta al traslado corrido del recurso de apelación interpuesto por Gobbi Novag S.A., la representación de la provincia de Buenos Aires considera que los ingresos por comisiones deben distribuirse de acuerdo a lo establecido por el artículo 11 del Convenio Multilateral, conforme a la pacífica y constante doctrina de los casos resueltos por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral; aclarando que los ingresos que deben distribuirse son los provenientes de las comisiones originadas por la actuación de la firma que nos ocupa como consignatario o intermediario de los productos que vende, tratándose de una clara prestación de un servicio por parte de quien cobra esa comisión. Considera que no se está en presencia de un ingreso proveniente de la compra y venta, sino de un ingreso originado en su actuación como intermediario, en el sentido amplio del término y, a este respecto, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral han sido contestes a través de numerosos casos concretos en que **los ingresos provenientes de la prestación de servicios deben atribuirse al lugar donde se produce efectivamente la prestación del servicio, criterio que ha logrado recepción normativa en la Resolución General N° 14/2017.***

Que, por su parte, en respuesta al traslado corrido de la apelación interpuesta por la provincia de Buenos Aires, Gobbi Novag S.A. solicita que la Comisión Plenaria desestime la pretensión de ARBA acerca de que se aplique en el caso el art. 11 del Convenio Multilateral y ratifique lo dispuesto en la Resolución cuestionada, en cuanto dispuso la vigencia en la especie del régimen general previsto en el art. 2° del C.M. con la aclaración de que se hace lugar a la acción interpuesta por Gobbi Novag S.A. contra la Disposición Delegada N° 1687/2019 dictada por la ARBA. Dice que el hecho de que la venta le genere ingresos de comisiones por la comercialización a título propio de bienes recibidos en consignación de terceros comitentes (puesto que es un mandato sin representación, conforme lo establecía el Código de Comercio antes y lo reitera el Código Civil y Comercial en la actualidad) no puede implicar que esas comisiones deban estar forzosamente tratadas por el art. 11 del Convenio Multilateral, lo serán si se da la concurrencia de dos jurisdicciones –que establece el art. 11 del C.M.– y no lo serán en caso de no ser así. Ahora bien, que no sea aplicable el art. 11 del Convenio no puede suponer que los ingresos por comisiones generadas por actividades interjurisdiccionales no sean una base imponible distribuable conforme las normas del Convenio Multilateral, y dentro del

mismo, por el régimen general del art. 2º, ya que ello es lo que corresponde por definición y por principio.

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

PARA LA APLICACIÓN DEL ART. 11 DEL C.M. DEBEN EXISTIR DOS JURISDICCIONES

UNA JURISDICCION DONDE SE UBIQUE LA OFICINA CENTRAL

OTRA JURISDICCION DONDE SE ENCUENTREN LOS BIENES EN EL MOMENTO DE SU COMERCIALIZACION

*Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral. En efecto, en el caso, **no se encuentran reunidos los requisitos que exige el artículo 11 del Convenio Multilateral para su aplicación. Está acreditado que Gobbi Novag S.A. tiene su administración y su planta industrial, comercial y depósito en la provincia de Buenos Aires y en ella estaban radicados los bienes comercializados y el artículo 11 prevé para su procedencia la existencia necesaria de dos jurisdicciones, una donde se encuentre la oficina central del contribuyente y otra donde se encuentren situados o radicados los bienes al momento de su comercialización.***

Que, en definitiva, las apelantes no aportan ningún elemento que conmueva lo decidido por la Comisión Arbitral; correspondiendo, en consecuencia, ratificar en todos sus términos la Resolución C.A. N.º 25/2019”.

RCP 26/2018 **Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires** del 08.11.2018

PARA LA APLICACIÓN DEL ART. 11 DEL C.M. DEBEN EXISTIR DOS JURISDICCIONES

*“El Expte. C.M. N° 1347/2015 “Cepas Argentinas S.A. c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual la firma de referencia y la provincia de Tierra del Fuego interponen sendos recursos de apelación contra la **Resolución (C.A.) N° 44/2017;***

(..)

*Que esta Comisión Plenaria observa que las cuestiones controvertidas son: 1) si corresponde la aplicación en el caso del artículo 11 del Convenio Multilateral respecto de la **actividad “venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco;** y 2) la computabilidad o no de las “regalías” que abona Cepas Argentinas S.A. por el uso de ciertas marcas.*

PARA LA APLICACIÓN DEL ART. 11 DEL C.M. DEBEN EXISTIR DOS JURISDICCIONES

UNA JURISDICCION DONDE SE UBIQUE LA OFICINA CENTRAL

OTRA JURISDICCION DONDE SE ENCUENTREN LOS BIENES EN EL MOMENTO DE SU COMERCIALIZACION

*Que respecto del punto 1) en opinión de esta Comisión en el presente caso **no se configura el elemento objetivo que exige el artículo 11 del Convenio Multilateral, puesto que éste requiere para su aplicación la existencia necesaria de dos jurisdicciones, una donde se encuentre la oficina central y otra jurisdicción donde se encuentren situados o radicados los bienes.** Por lo expuesto, corresponde revocar la resolución apelada en tanto está acreditado que **Cepas Argentinas S.A. tiene su administración en Avellaneda y su depósito en Burzaco, ambos de la provincia de Buenos Aires**, por lo que la circunstancia antes descripta no encuadra en el artículo 11 del Convenio Multilateral sino que **corresponde la aplicación del artículo 2°**.*

Que respecto del punto 2), a la luz de lo establecido en los artículos 3° y 4° del Convenio Multilateral, en primer lugar, corresponde destacar que la computabilidad de un gasto a los fines de la atribución de los ingresos brutos, lo es en relación a si el mismo mide el grado de actividad desplegado o desarrollado en cada jurisdicción, observándose que, en la situación bajo análisis, el monto pagado en concepto de regalías por uso de marca se abona en función a los ingresos y, consecuentemente, se torna un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente. En el presente caso concreto, existe una relación directa entre el monto de las regalías pagadas por Cepas Argentinas S.A. y su actividad desarrollada en cada jurisdicción, por lo cual, a mayor actividad (ventas) mayor será la erogación por tales conceptos.

Que, por lo expuesto, también corresponde revocar la resolución apelada en este punto”.

RCA 44/2017 **Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires** del 12.07.2017

PARA LA APLICACIÓN DEL ART. 11 DEL C.M. NO ES NECESARIO QUE INTERVENGAN DOS JURISDICCIONES

*“Que la accionante se dedica, entre otras actividades, a la **“venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco”**. Aclara que durante los períodos objeto de la determinación, ejercía la representación de dos firmas para la distribución y venta de diversos productos, bajo la forma de comisionista, por lo cual **recibía dichos bienes en su Centro de Distribución y Ventas sito en la localidad de Burzaco, provincia de Buenos Aires**. Los pedidos le eran efectuados por medios calificados como “entre ausentes”, procediendo a realizar las entregas en el domicilio del adquirente de tales bienes.*

Que argumenta que si bien la empresa actúa como intermediario, no le es aplicable a esta actividad el régimen especial del art. 11 del C.M. –como pretende

el fisco provincial– puesto que no se cumple con los recaudos objetivos o fácticos del presupuesto de ese artículo. En efecto, sostiene que si el intermediario vende o interviene en la venta o negociación de bienes situados en la misma jurisdicción en que tiene su “oficina central”, como ocurre en este caso, no se aplica el art. 11 del C.M. sino el régimen general.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

*Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Buenos Aires**, respecto a la aplicación del régimen especial del artículo 11 del Convenio Multilateral a la actividad de “venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco” señala, apoyándose en resoluciones de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral, que **no emepe su aplicación la mera circunstancia de que los bienes se encuentren ubicados en la misma jurisdicción donde se ubica la oficina central del intermediario**. Tampoco obsta -dice- a la aplicación del artículo 11 del C.M. el hecho de que la actividad de intermediación, que el contribuyente no niega, pueda coexistir con otras actividades a las que les resulte de aplicación otro régimen especial o el régimen general. **En conclusión, sobre este punto dice que de acuerdo a lo establecido en el artículo 11 del Convenio Multilateral, el 20% de los ingresos correspondientes a la venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco, corresponde ser atribuido a la jurisdicción donde se encuentre su oficina, en este caso, provincia de Buenos Aires (localidad de Avellaneda), mientras que el 80% restante a aquélla donde se encuentran radicados los bienes en cuestión al momento de la venta, es este caso, provincia de Buenos Aires (localidad de Burzaco).***

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión observa que, conforme las exposiciones de las partes, las cuestiones controvertidas son: 1) la aplicación en el caso del artículo 11 del Convenio Multilateral respecto de la actividad “venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco”; y 2) la computabilidad de las “regalías” que abona Cepas Argentinas S.A. por el uso de ciertas marcas.

Que respecto del punto 1) no caben dudas del carácter de intermediario que desarrolla la contribuyente.

*Que la distribución de los ingresos en el caso del artículo 11 se plantea en función del carácter que adquiere el sujeto ante la venta por cuenta de terceros, de manera que **no hay razón para diferenciar tal carácter por el hecho de que esa venta fuera realizada en una u otra jurisdicción**. Que en ese orden de ideas, los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral ya se han expedido sobre situaciones similares a las planteadas en estas actuaciones en cuanto a que **no es necesario que existan dos jurisdicciones para que sea de aplicación el régimen especial del art. 11 del C.M.**, entre ellos la **Resoluciones CA N° 27/01, CP N° 11/02, CA N° 33/13 y CP N° 18/14”**.*

RCP 05/2017 **Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires** del 09.03.2017

PARA LA APLICACIÓN DEL ART. 11 DEL C.M. NO ES NECESARIO QUE INTERVENGAN DOS JURISDICCIONES

*El Expte. C.M. N° 1209/2014 “Cepas Argentinas S.A. c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la **Resolución (C. A.) N° 26/2016;***

(..)

*Que esta Comisión Plenaria observa que las cuestiones controvertidas son: 1) la aplicación en el caso del artículo 11 del Convenio Multilateral respecto de la actividad **“venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco;** 2) la computabilidad de las “regalías” que abona Cepas S.A. por el uso de ciertas marcas; y 3) la computabilidad de los importes correspondientes a “deudores incobrables”.*

Que Cepas Argentinas S.A. no introduce ningún agravio distinto a los esgrimidos en oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral que puedan conmovir ese decisorio, el que corresponde ratificar.

PARA LA APLICACIÓN DEL ART. 11 DEL C.M. NO ES NECESARIO QUE INTERVENGAN DOS JURISDICCIONES

*Que en efecto, respecto del punto 1) no caben dudas del carácter de intermediario que desarrolla la contribuyente. Que la distribución de los ingresos en el caso del artículo 11 se plantea en función del carácter que adquiere el sujeto ante la venta por cuenta de terceros, de manera que **no hay razón para diferenciar tal carácter por el hecho de que esa venta fuera realizada en una u otra jurisdicción.** Que en ese orden de ideas, **esta Comisión Plenaria ya se ha expedido sobre situaciones similares a las planteadas en estas actuaciones en cuanto a que no es necesario que existan dos jurisdicciones para que sea de aplicación el régimen especial del art. 11 del C.M.***

(..).

RCA 08/2017 **Eidico SA c/Provincia de Buenos Aires** del 08.02.2017

LA ACTIVIDAD DE ADMINISTRACION DE FIDEICOMISOS TIPIFICA EN EL ART. 2 DEL C.M.

*“Que la accionante señala que es una empresa cuya actividad, en los periodos ajustados, consistió en **organizar urbanizaciones que se ejecutaron con los recursos aportados por los respectivos interesados.** En ejercicio de esa actividad, su ganancia quedó conformada, en lo sustancial, por los honorarios que pagaron los beneficiarios por el desempeño de la función fiduciaria (arts. 4°*

264

y siguientes de la Ley N.º 24441). Bajo ese esquema, tanto el precio de la tierra afectada a las respectivas urbanizaciones, como el costo de las obras de infraestructura fueron aportados por los beneficiarios, limitándose Eidico S. A. a recaudar y aplicar esos fondos para alcanzar el objetivo de interés común, que consistió en asignar a cada uno de los beneficiarios su respectiva unidad.

Que se agravia de la determinación practicada por cuanto el fisco considera aplicable el artículo 11 del Convenio Multilateral. Sostiene que está fuera de discusión que las actividades contempladas en el artículo 11 del C. M. son las que realizan los “rematadores, comisionistas u otros intermediarios” y Eidico S. A. nunca intervino “en la venta o negociación de bienes” ni se desempeñó como intermediario; y, por otra parte, la “ejecución” de una urbanización –que es lo que Eidico S. A. reconoció haber hecho– es algo bien distinto de administrar un inmueble ya creado, como actividad propia de, por ejemplo, el administrador de un consorcio de propietarios. Que expresa que brindó un servicio de administración, porque su cometido consistió en recaudar los aportes realizados por los beneficiarios y aplicarlos al destino previsto, pero esa actividad no puede ser caracterizada como de administración de bienes inmobiliarios porque las obligaciones asumidas no tuvieron esa naturaleza.

(..)

Que, asimismo, respecto de la base imponible computable destaca que la ARBA sostiene que toda la actividad de Eidico S. A. se habría realizado en la provincia de Buenos Aires, a la cual atribuye por consiguiente todos los ingresos gravados. Señala que esto no es así y que durante los períodos involucrados en el ajuste, Eidico S. A. obtuvo y declaró ingresos correspondientes a honorarios por el desempeño de la función fiduciaria en urbanizaciones ubicadas en las provincias de Corrientes, Salta, Santa Fe y del Neuquén. Además indica que la sociedad tiene su domicilio legal en la Ciudad de Buenos Aires.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la Provincia de Buenos Aires** indica que el ajuste realizado por la ARBA obedece a que **encuadró a la actividad “servicios inmobiliarios realizados a cambio de una retribución o por contrata” (NAIIB 702000) en el artículo 11 del C. M.**, en atención a que de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, así como de la documentación suministrada por la empresa, ha quedado debidamente acreditada la figura de intermediario. Destaca que, además, ha resultado objeto de modificación el coeficiente de gastos, en el entendimiento que los mismos fueron soportados en jurisdicción de Buenos Aires, conforme lo establece el artículo 4º del C. M. Considera que la cuestión vinculada a la alícuota aplicada resulta una problemática ajena a la competencia de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral.

Que manifiesta que de la lectura del contrato de opción de compra de inmueble, se observa que Eidico S. A. interviene en la compra del terreno en el que se realizará el emprendimiento como intermediario entre el vendedor y los compradores que son las personas interesadas en participar del proyecto en calidad de pequeños inversores. Añade que de las propias manifestaciones efectuadas por la contribuyente, surge claramente que su actuación es por

cuenta, cargo y riesgo exclusivo del “beneficiario”, cuando dice que la actividad desarrollada por la empresa “... consiste en la compra de la tierra primero y en la realización de obras de infraestructura después, pero en ambos casos para y por cuenta de los respectivos beneficiarios...”. Además, el fisco destaca que de la página Web de la empresa se desprende su actividad de intermediación.

Que concluye que la actividad consistente en venta en consignación desarrollada por la empresa, encuadra perfectamente dentro de los sujetos enumerados en el art. 11 del C. M.

Que en cuanto a la apropiación del 100% de los ingresos a la Provincia de Buenos Aires que cuestiona la contribuyente, advierte que según sus manifestaciones y las constancias de su página Web, la administración de la sociedad se encuentra en la localidad de Tigre y en la Ciudad de Buenos Aires está su domicilio legal. En cuanto a las manifestaciones realizadas de existencia de emprendimientos realizados en otras jurisdicciones, resalta que la firma no ha aportado más que un simple listado, el cual resulta insuficiente a los fines de sostener sus dichos, ya que no acompaña otra documentación conducente que acredite las circunstancias que pretende probar. Asimismo Eidico S. A. no ha rectificado sus declaraciones juradas en ese sentido, ni se ha inscripto en las jurisdicciones en las que asegura haber desarrollado emprendimientos, conforme surge de la consulta a la base de datos de la ARBA. Asimismo, en cuanto a los emprendimientos inmobiliarios realizados en otras provincias, del análisis de los papeles de trabajo sobre el armado del coeficiente, surge que es el propio contribuyente quien declara todos sus ingresos a la jurisdicción de Buenos Aires en ambos periodos fiscalizados.

*Que en materia de las notas de débito emitidas por la firma en concepto de recupero de gastos, indica que ello ratifica aún más la actividad de intermediación ejercida por la contribuyente, al manifestar que los conceptos allí incluidos representan gastos incurridos por cuenta y orden de los beneficiarios. Cabe señalar que la discusión en torno a la inclusión (o no) de estos conceptos como ingresos gravados dentro de la base imponible local, resulta ajena a la competencia de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral.
(..)*

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia, en lo que a su estricta competencia de refiere, está dada porque Eidico S. A. considera que todas sus actividades están comprendidas en el régimen general del artículo 2° del C. M.; por su parte, el fisco de la Provincia de Buenos Aires encuadró parte de las actividades de la firma en el artículo 11 del C. M. Que además se advierten divergencias en el tratamiento asignado a determinados gastos.

LA ACTIVIDAD DE ADMINISTRACION DE FIDEICOMISOS TIPIFICA EN EL ART. 2 DEL C.M.

*Que de las constancias del expediente surge que **la actividad de Eidico S. A., objeto del ajuste fiscal, es de administración de fideicomisos, consistente en***

organizar urbanizaciones que se ejecutaron con los recursos aportados por los respectivos interesados y en ejercicio de esa actividad, los ingresos de la firma quedaron conformados, en lo sustancial, por los honorarios provenientes de los beneficiarios del fideicomiso, en concepto de retribución por el desempeño de la función fiduciaria (art. 4° de la Ley N.° 24441).

Que el servicio brindado por Eidico S.A. en el marco de una relación fiduciaria corresponde que sea encuadrado en el régimen general del Convenio Multilateral. Que consecuente con ello, el ajuste efectuado por el fisco considerando esa actividad comprendida en el artículo 11 del Convenio Multilateral no puede prosperar.

Que en cuanto a los emprendimientos inmobiliarios que Eidico S.A. manifiesta haber realizado en otras provincias, distintas de Buenos Aires, conforme se verifica de la información del fisco (papeles de trabajo sobre el armado del coeficiente unificado), surge que es el propio contribuyente quien declara todos sus ingresos a la jurisdicción de Buenos Aires en ambos periodos fiscalizados, por lo que lo argumentado por la firma en este sentido no tiene entidad para hacer variar lo actuado por la ARBA. Además, cabe decir que la firma posee el alta en dos jurisdicciones: Buenos Aires y Ciudad de Buenos Aires”.

Asignación del 20% correspondiente a la administración entre dos jurisdicciones

La intermediación en servicios no tipifica en el art. 11 del Convenio Multilateral

RCP 07/2023 **Intagro SA c/CABA** del 12.04.2023

Actividad de intermediación

Oficinas en CABA

Oficinas en Rosario Santa Fe

Asignación del 20% correspondiente a las comisiones

El 20% correspondiente a las comisiones se debe asignar a Santa Fe y a CABA

La asignación se debe realizar en función de los gastos de Santa Fe y de CABA

Ingresos por comisiones por operaciones en los Mercados a Término

Asignación por art. 2 o por art. 11

La intermediación no se realiza sobre bienes

No existe la obligación de entregar los granos

La intermediación es sobre la cobertura de riesgos

La aplicación del art. 11 es para el caso de intermediación sobre bienes

La intermediación de servicios, derechos o bienes inmateriales queda excluida del art.11

“Que la accionante señala que la cuestión principal controvertida es la asignación de algunos ingresos correspondientes a comisiones por intermediación a la jurisdicción de Santa Fe (Rosario), porque allí se

encuentra una de sus oficinas administrativas donde lleva a cabo un gran porcentaje del inicio y desarrollo de sus negociaciones, como así el cierre de acuerdos y tareas de administración y dirección, la que, por ello, reviste en la práctica carácter y relevancia de oficina central, **equiparable a la oficina cuya ubicación es en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**, conforme la realidad económica del negocio jurídico. Asimismo, dice que otra cuestión controvertida son determinados **ingresos que la fiscalización considera que deben ser atribuidos por artículo 2° del Régimen General, y no por el art. 11 del CM, como son las comisiones por operaciones en los Mercados a Término, entre otros.**

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en determinar:

ATRIBUCION DEL 20% DE LAS COMISIONES A LAS JURISDICCIONES DONDE HAY OFICINAS ADMINISTRATIVAS

i. si corresponde la asignación del 20% del artículo 11 del Convenio Multilateral proveniente de algunos ingresos correspondientes a comisiones por intermediación a la jurisdicción Santa Fe, porque allí se encuentra una de las oficinas administrativas del contribuyente, donde lleva a cabo un gran porcentaje del inicio y desarrollo de sus negociaciones, como así el cierre de acuerdos y tareas de administración y dirección, y que por ello, revestiría en la práctica carácter y relevancia de oficina central, equiparable a la oficina ubicada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, conforme la realidad económica del negocio jurídico;

ASIGNACION DE LAS COMISIONES POR OPERACIONES EN LOS MERCADOS A TERMINO POR ART. 2 O POR ART. 11

ii. la atribución, conforme al artículo 11 del Convenio Multilateral, de determinados ingresos que la fiscalización considera que deben ser atribuidos por artículo 2°, como son las comisiones por operaciones en los Mercados a Término, entre otros.

PRIMER TEMA CONTROVERTIDO

Que respecto de la primera cuestión controvertida, cabe señalar que el art. 11 del Convenio Multilateral, establece: “En los casos de 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, tengan o no sucursales en ésta, la jurisdicción donde están radicados los bienes podrá gravar el 80% de los ingresos brutos originados por esas operaciones y la otra, el 20% restante”.

Que cabe resaltar que las pautas para establecer si existe o no una oficina central en la provincia de Santa Fe, además de la ubicada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires – hecho este que no está bajo debate–, estarán

dadas por **verificar si: a) Existe un lugar o espacio físico de carácter permanente; b) Si en el mismo se toman y/o ejecutan decisiones y/o acciones esenciales concernientes a la operatoria y/o actividad.**

Que, en el caso, **la existencia de un lugar físico de carácter permanente se encuentra acreditado** por la prueba agregada en estas actuaciones (fs. 947/976 entre otras); en efecto, la **existencia de gastos de servicios (telefonía, internet, energía eléctrica, agua), gastos de papelería, útiles, encomiendas, viáticos, movilidad, suscripciones y de sistemas en la ciudad de Rosario,** resultan suficientes para acreditar la existencia de un lugar de carácter permanente.

Asimismo, de acuerdo con las pautas antes dichas, las constancias agregadas permiten denotar que **también allí se toman y/o ejecutan decisiones y/o acciones esenciales.** En la oficina de Rosario también se realizan tareas de dirección y administración, en atención que también allí es el lugar en que se toman decisiones vinculadas con el manejo y evolución de la empresa, una de cuyas actividades esenciales es la venta al por mayor en comisión de cereales, y servicios bursátiles, operando en la Bolsa de Comercio de Rosario, y es donde allí específicamente se encuentra uno de los directores de la empresa, para poder llevar a cabo dichas tareas.

EL 20% DE LAS COMISIONES DEBE PROPORCIONARSE ENTRE SANTA FE Y CABA

SE DEBE REALIZAR EN FUNCION DE LOS GASTOS DE SANTA FE Y LOS GASTOS DE CABA

Que, por lo dicho, en este punto **corresponde hacer lugar a la pretensión de la accionante en cuanto a que la atribución del 20 % de los ingresos por aplicación del art. 11 del Convenio Multilateral, debe proporcionarse entre la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la provincia de Santa Fe,** por tener Intagro SA también oficina central en la ciudad de Rosario. Sin embargo, corresponde destacar que **dicha proporción (del 20% previsto en el artículo 11) debe hacerse en función a los gastos de las oficinas de Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de Rosario** vinculados a los ingresos del artículo 11, y no como lo hizo el accionante.

Que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires deberá ajustar su pretensión de conformidad a lo expuesto.

SEGUNDO TEMA CONTROVERTIDO

Que respecto de la segunda cuestión controvertida, ingresos obtenidos por **comisiones por operaciones en los mercados a término,** cabe señalar que en el expediente administrativo se observan datos de operaciones en Mercado a Término de Buenos Aires SA, tipo futuro, en donde se puede advertir que en la parte en donde se indica transferencia de futuro dice “no”. A fs. 1349 el contribuyente explica en cuanto a la registración contable, lo siguiente: “III) Utilidad Mercados de Futuro - 413.01.01 Corresponde a la diferencia por

cancelación de contratos derivados en los mercados de futuro y opciones (diferencia entre la compra y la venta de cada operación). SE REALIZA POR MINUTA CONTABLE IV) Utilidad de MAT Rosario - 413.01.02 Corresponde a la diferencia por cancelación de contratos derivados en los mercados de futuro y opciones (diferencia entre la compra y la venta de cada operación). SE ADJUNTA COMPROBANTE V) Pérdida operaciones propias Mercado de Futuros - 425.02.01 Corresponde a la diferencia por cancelación de contratos derivados en los mercados de futuro y opciones (diferencia entre la compra y la venta de cada operación). SE REALIZA POR MINUTA CONTABLE”.

LA INTERMEDIACION NO SE REALIZA SOBRE BIENES

NO EXISTE LA ABLIGACION DE ENTREGAR LOS GRANOS

LA INTERMEDIACION ES SOBRE LA COBERTURA DE RIESGOS

Como puede observarse, de los elementos de prueba obrante en las actuaciones administrativas, se advierte que **no existe obligación de entregar el subyacente (granos) en los contratos de futuros**, lo cual indica que **no se está en presencia de una operación sobre bienes materiales sino que se está ante operaciones vinculadas a derechos**. El propio contribuyente reconoce que **la finalidad de la operación en la que intermedia no es la comercialización de granos sino la cobertura de riesgos**, expresando “...fueron operaciones realizadas por Intagro SA de cobertura de riesgos para los clientes. La finalidad de las operatorias de cobertura como las realizadas por Intagro SA es manejar el riesgo, y por ende, reducir los costos de las transacciones, cubrir los activos que negocia el operador...”. Por otra parte reconoce de igual forma que la transacción en la cual intermedia está vinculada a derechos, diciendo “... es menester manifestar, que en dichas operaciones si bien al momento de registrar la operación que motiva el débito en comisión por tal concepto, no se ha adquirido un auténtico compromiso de entregar en su caso recibir bienes físicos, sino que en la realidad económica se ha adquirido una posibilidad a perfeccionar en el futuro una verdadera compraventa o no hacerla, según la necesidad y/o consecuencia de cada parte; lo cierto, es que no podemos omitir considerar que esa posibilidad es susceptible de ser objeto de negociación en mercados financieros y en igual forma y con efectos similares a los de los títulos valores, y por ello este tipo de contratos es susceptible de estar comprendido dentro del concepto de valores negociables...”.

LA APLICACIÓN DEL ART. 11 ES PARA EL CASO DE INTERMEDIACION SOBRE BIENES

LA INTERMEDIACION DE SERVICIOS, DERECHOS O BIENES INMATERIALES QUEDA EXCLUIDA DEL ART. 11

Que esta Comisión Arbitral ha entendido que **la intermediación alcanzada por el artículo 11 del Convenio Multilateral se encuentra limitada a operaciones sobre bienes** materiales, en tanto la citada disposición legal determina que la asignación del 80% de los ingresos del comisionista se asigna a la **jurisdicción en la cual están situados los bienes** y, más precisamente, en donde se

270

encuentran radicados los mismos. En consecuencia, estos verbos que se adicionan al sustantivo no hacen otra cosa que limitarlo a una especie concreta del mismo, esto es los bienes materiales; por lo cual **quedan excluidos del artículo 11º del Convenio Multilateral la intermediación de servicios, derechos o bienes inmateriales**. En cuanto a los derechos que tengan como soporte material un documento, cabe señalar que también se encuentran fuera del régimen del artículo 11 del Convenio Multilateral; si bien los documentos son cosas muebles, lo que se intermedia es el derecho y no el soporte material que sirve de título (v. art. 1815 del CCCN). Por lo dicho, estos contratos de cobertura no pueden ser encuadrados bajo el régimen especial del artículo 11 del Convenio Multilateral.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste en relación con este aspecto.

(..)

Por ello,

LA COMISIÓN ARBITRAL CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77

RESUELVE:

ARTÍCULO 1º.- Hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por Intagro SA (y su responsable solidario) contra la Resolución 2463-GCABA-DGR2021 dictada por la Subdirección General de Técnica Tributaria de la Dirección General de Rentas dependiente de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (AGIP), conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

Asignación del 80% de las comisiones

RCA 03/2023 **Gobbi Novag SA c/Provincia de Buenos Aires** del 08.03.2023
Consignataria en la venta de medicamentos y productos farmacéuticos
Asignación del 80% de los ingresos por Comisiones por ventas
No se probó cual es el motivo por el cual se asignó a la jurisdicción desde donde se requerían y utilizaban los bienes
El 80% de las comisiones deben asignarse al lugar de radicación de los bienes

LA COMPAÑÍA ASIGNO AL 80% DE LAS COMISIONES A LA JURISDICCION DESDE DONDE SE REQUERIAN Y UTILIZABAN LOS BIENES

*“Que la accionante se agravia del tratamiento que el fisco provincial le ha dado a las **comisiones percibidas por las ventas** que Gobbi Novag SA ha realizado en casi todo el país como firma consignataria de los productos que le fueron entregados por sus comitentes en tal carácter. Indica que ha tributado el gravamen por los ingresos obtenidos por su actuación como **consignataria en la venta de medicamentos y productos farmacéuticos**, distribuyendo la base imponible entre todas las jurisdicciones que se hallan comprendidas en las*

operaciones mentadas y **utilizando para ello el régimen especial establecido en el art. 11 del CM**; en los hechos, ello implica que los ingresos generados por las **comisiones obtenidas por la venta de productos recibidos en consignación** fueran atribuidos de la siguiente manera: 1. **En un 80% a la jurisdicción desde donde se requerían y utilizaban los bienes** (sea por la vía del accionar de los agentes de propaganda médica contratados por Gobbi Novag SA, sea por el requerimiento directo de los adquirentes de los bienes, a través de la concreción de operaciones entre ausentes a consecuencia de las labores de promoción desarrolladas por Gobbi Novag SA en forma directa o indirecta en cada jurisdicción requirente). 2. **El 20% restante se le atribuyó a la provincia de Buenos Aires por ser ésta la jurisdicción donde se encuentra la oficina central** de Gobbi Novag SA.

Que destaca que en una posición opuesta, el organismo provincial recaudador cuestionó tal proceder, haciendo especial hincapié en el hecho de que los bienes consignados no estaban situados o radicados en la jurisdicción compradora sino que lo estaban en un depósito sito en la provincia de Buenos Aires, propiedad de la Droguería Meta SA; empresa que brinda a Gobbi Novag SA servicios de depósito y de distribución de los productos allí guardados.

(..)

RESPUESTA DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires señala que la discrepancia puesta de manifiesto en las presentes actuaciones se relaciona con los ingresos por comisiones –Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías ncp (Código NAIB 511990)– originadas en **la actuación de Gobbi Novag SA como consignataria de los productos que le fueron entregados por sus comitentes** en tal carácter; y agrega que en tanto la firma sostiene que los ingresos generados por esas comisiones deben ser distribuidos por el régimen especial establecido en el artículo 11 del Convenio Multilateral, considerando un 80 % a la jurisdicción desde donde se requerían y utilizaban los bienes; el fisco provincial, por su parte, sostiene que el 80% debe ser a la jurisdicción donde están radicados los bienes, conforme lo establece la letra del Régimen Especial (art. 11) del Convenio Multilateral.

ARBA ENTIENDE QUE EL 80% DE LAS COMISIONES SE DEBEN ASIGNAR AL LUGAR DE RADICACION DE LOS BIENES

Que reitera que el punto de la controversia radica en que **el contribuyente pretende que el 80%** establecido en el artículo 11 del Convenio Multilateral **de los ingresos obtenidos por su actuación como consignataria en la venta de medicamentos y productos farmacéuticos deben ser atribuidos a las jurisdicciones en las que se produce la entrega de los productos comercializados por cuenta y orden de sus comitentes**, incurriendo en un error de interpretación, pues no se está en presencia de una operación de compraventa de bienes, sino que se está en presencia de la actuación de un “comisionista, intermediario, consignatario” cuya actividad es “prestar un servicio” por ello el criterio correcto que debe primar es el del lugar de efectiva prestación de los mismos. Añade que el acto determinativo menciona que a

partir de los remitos aportados por los comitentes, se pudo comprobar que la mercadería se encontraba radicada en la provincia de Buenos Aires, por ello se procedió a asignar el 80 % de los ingresos obtenidos por las comisiones correspondientes a la actividad de “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p”, a dicha jurisdicción en los términos del art. 11 del CM. Por otra parte, menciona que la distribución que contempla dicha norma es resultado del carácter que adquiere el contribuyente ante la venta por cuenta de terceros (intermediario, consignatario, etc.), por lo que no hay motivo para sostener que si los bienes no están situados o radicados en la jurisdicción compradora, no corresponda su aplicación. Conforme a ello, el tratamiento de la actividad debe ser el mismo, con independencia del lugar donde estén situados o radicados los bienes, del lugar donde se efectúe la venta y de la sede de la empresa (cita, en apoyo de su posición, jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral).

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que en el presente caso concreto ambas partes, Gobbi Novag SA y la provincia de Buenos Aires, están contestes en que **corresponde la aplicación del art. 11 del Convenio Multilateral**. En efecto, la única cuestión controvertida a decisión de este organismo está centrada en relación a la **jurisdicción a la cual debe ser atribuido el 80%** establecido en el art. 11 del Convenio Multilateral, ya que, se reitera, tanto la firma como el fisco consideran que es de aplicación el régimen especial y también coinciden en la atribución del 20% dispuesto en el mismo.

Que, sobre el particular, cabe señalar que **la pretensión de Gobbi Novag SA no puede prosperar** puesto que **no ha acompañado documentación de respaldo que permita acreditar los motivos que la llevaron a efectuar la distribución del 80 % establecido en el art. 11 del Convenio Multilateral a la jurisdicción desde donde se requerían y utilizaban los bienes**, en evidente contradicción con la letra del mencionado art. 11, ya que en ninguna parte de su texto dicho artículo hace mención a la “existencia de una jurisdicción compradora desde donde se requieren y utilizan los bienes” para efectuar dicha distribución”.

TRATAMIENTO DE LA ACTIVIDAD DE ACOPIO DE CEREALES EN EL CONVENIO MULTILATERAL

RCA 49/2009 **Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez c/Provincia de Santa Fe** del 17.11.2009

COOPERATIVA QUE PERCIBE UNA COMISION POR LA ACTIVIDAD DE INTERMEDIACION ENTRE LOS PRODUCTORES AGROPECUARIOS Y LOS COMPRADORES DE LOS GRANOS

LA COMISION POR LA INTERMEDIACION EN LA COMERCIALIZACION DE CEREALES TIPIFICA EN EL ART. 11 DEL C.M.

LA COMISION POR LA INTERMEDIACION EN COMERCIALIZACION DE SEGUROS TIPIFICA EN EL REGIMEN GENERAL DEL ART. 2 DEL C.M.

LOS SERVICIOS DE TRANSPORTE TIPIFICAN EN EL ART. 9 DEL C.M.

*“Que la accionante manifiesta que la **Cooperativa es una entidad dedicada a la intermediación entre los productores agropecuarios y los adquirentes finales de cereales y granos, percibiendo una comisión por tal gestión.***

*Tiene **sede exclusiva en la Provincia de Córdoba**, no realiza negocios en Santa Fe, y **los granos y cereales cuya comercialización intermedia se hallan situados en la Provincia de Córdoba.***

PERCIBE COMISIONES POR POLIZAS DE SEGUROS

Que en el caso de los seguros, aclara que recibe comisiones por las pólizas que extiende sobre la Cooperativa La Segunda, por bienes que se encuentran radicados en Córdoba, estando en consecuencia comprendida en las disposiciones del artículo 11 del Convenio Multilateral.

VENDE COMBUSTIBLES FERTILIZANTES Y AGROQUIMICOS

Que agrega que la venta de otros bienes -combustibles, fertilizantes, agroquímicos- son realizados exclusivamente en Córdoba.

LA PROVINCIA DE SANTA FE ENTIENDE QUE DEBE APLICAR EL REGIMEN GENERAL DEL ART. 2 DEL C.M.

Que sostiene que la Administración Tributaria de la Provincia de Santa Fe considera que la totalidad de los ingresos deben distribuirse por el Régimen General del artículo 2º del Convenio Multilateral y a los fines de establecer los coeficientes, procede a tomar como propias las ventas de cereales y granos que realiza la Cooperativa, en lugar de aplicar el impuesto sobre las comisiones percibidas.

SUSTENTO TERRITORIAL

Que destaca que los gastos que Santa Fe toma como realizados en su jurisdicción a los fines de obtener el sustento territorial, son todos los relacionados con la actividad de comisionista (alquileres, gastos bancarios, transportes, etc.), actividad comprendida en el Régimen Especial del art. 11 del Convenio Multilateral por lo que no son gastos computables a los fines de obtener el coeficiente de gastos por el Régimen General.

GASTOS DE TRANSPORTE

Que sostiene que únicamente existe un gasto -transporte de productos químicos desde Rosario a Marcos Juárez pero el mismo (transporte) debe considerarse integrado como costo de la mercadería adquirida. Cita en este sentido, que la

Comisión Arbitral en el caso de ICI Argentina c/San Luis, Resolución CA N° 18/2004, concluyó que los gastos de flete a que se refiere el artículo 4° del Convenio Multilateral son los correspondientes a operaciones de venta.

LOS CEREALES Y GRANOS SON ADQUIRIDOS A PRODUCTORES AGROPECUARIOS DE CORDOBA

*Que insiste que **los cereales y granos son adquiridos en todos los casos a productores agropecuarios de Córdoba** al actuar como comisionista, tal como surge del informe final de la inspección obrante a fs. 188/192 del expediente administrativo. El uso del formulario 1116 C acredita tal hecho, por lo que no se ajusta a derecho considerar como ingresos brutos de la Cooperativa las ventas realizadas por cuenta u orden de terceros. Que la Cooperativa no vende en Santa Fe combustibles, fertilizantes, etc., ni intermedia en la realización de pólizas de seguro por bienes radicados en esa Provincia. Tampoco realiza servicio alguno a personas en Santa Fe, como préstamos de dinero, etc. Toda la actividad de la Cooperativa está radicada en la Provincia de Córdoba.*

Que asimismo, sostiene que procede rechazar el ajuste en lo relativo a los ingresos por transporte de mercaderías que lo ha considerado un complemento de la actividad principal, encuadrando la actividad en el artículo 2° del Convenio Multilateral.

PRESTA SERVICIOS DE TRANSPORTE CON CAMIONES PROPIOS Y COMO INTERMEDIARIO

*Que sostiene que **presta el servicio de transporte, en algunos casos con camiones propios, y en otros como comisionista del transporte** prestado por terceros a los comitentes, expresando que de ninguna manera es una actividad complementaria y por la cual la Cooperativa es contratada. Que detalla los comprobantes por traslados efectuados por la Cooperativa con sus propios camiones, y por los cuales cobró los respectivos fletes, siendo entonces esta actividad absolutamente escindible de la principal, y debe regirse por las disposiciones del artículo 9° del Convenio Multilateral. Tal como se encuentra acreditado en el expediente, dice que los servicios de transporte tienen origen en Córdoba y destino en los puertos de Santa Fe.*

Que entiende que más allá de que la liquidación que realizó la Cooperativa pueda no ajustarse al Convenio, lo real, concreto y jurídico es que el mismo debe ser aplicado como en derecho corresponde. Por tal motivo, la resolución que motiva la presente acción debe ser dejada sin efecto.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

*Que en las actuaciones administrativas agregadas al presente expediente por la Provincia de Santa Fe a pedido de esta Comisión Arbitral, obra el **Informe N° 1171 del 02/12/2008 (fs. 426/427) de la Dirección General Técnica y Jurídica**, compartido por el Administrador Tributario Provincial (fs. 428).*

Que este informe concluye: I) los ingresos generados por las actividades de intermediación de cereales, encuadran en el régimen previsto en el artículo 11 del Convenio; II) los ingresos obtenidos por comisiones originadas por su actuación como intermediario entre compañías aseguradoras y de planes de salud y los respectivos asegurados, deberá efectuarse de conformidad al Régimen General del artículo 2º al no constituir bienes el objeto de la intermediación; III) los ingresos originados en servicios de transporte deberán encuadrarse en el artículo 9º del Convenio Multilateral, tomando el cuenta el lugar de origen del viaje. Finaliza concluyendo que en función de lo expresado, corresponde acoger parcialmente el recurso promovido.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

*Que puesta al análisis del caso, esta Comisión observa que de lo antes expuesto se deriva que en **la comercialización de cereales**, el Fisco constató que **la comisión percibida** por la Cooperativa tiene la registración y discriminación suficiente, con la acreditación en la cuenta corriente del importe neto que corresponde al comitente.*

LA COMISION POR LA INTERMEDIACION EN LA COMERCIALIZACION DE CEREALES TIPIFICA EN EL ART. 11 DEL C.M.

*Que en consecuencia, **tales ingresos encuadran en el artículo 11 del Convenio Multilateral**, correspondiendo asignar el 80% de dichas comisiones a la jurisdicción donde están radicados los bienes, en el caso la Provincia de Córdoba, por ser ésta donde se encuentran localizados los granos y los productores que generan el ingreso a la Cooperativa, por lo cual procede hacer lugar a lo solicitado por la recurrente en este concepto.*

LA COMISION POR LA INTERMEDIACION EN COMERCIALIZACION DE SEGUROS TIPIFICA EN EL REGIMEN GENERAL DEL ART. 2 DEL C.M.

Que en el caso de la actividad relacionada con la comercialización de seguros y planes de salud, en el Informe Nº 1171/08 consta que la Cooperativa emitió facturas A a nombre de la “Segunda Cía. de Seguros de Personas” y de “ACA Salud Cooperativa de Prestación”, por lo que la contribuyente actúa en representación de las mismas, percibiendo por dicha actividad una retribución en forma de comisión.

Que no obstante, debe entenderse que conforme a la expresión del artículo 11 del Convenio Multilateral, éste sólo alcanza a los intermediarios que rematen o intervengan en la venta o negociación de bienes, en tanto, para el caso que nos ocupa, la Cooperativa no realiza venta o negociación y tampoco hay bienes, ya que el bien en que intermedia es la póliza de seguros o del plan de salud, y no el bien asegurado en sí mismo.

Que conforme a ello, la atribución de los ingresos deberá efectuarse de conformidad al Régimen General del artículo 2º, asistiendo razón en este aspecto al Fisco actuante, por lo que procede rechazar lo argumentado por la recurrente en este punto.

LOS SERVICIOS DE TRANSPORTE TIPIFICAN EN EL ART. 9 DEL C.M.

Que en lo concerniente a los servicios de transportes, el Fisco de Santa Fe concluye en el Informe N° 1171/08 mencionado, que deberá seguirse lo normado en el artículo 9° del Convenio Multilateral, asignando los ingresos por los fletes devengados o percibidos en el lugar de origen del viaje, cambiando de este modo el criterio aplicado en la Resolución atacada. En consecuencia, y de acuerdo al informe mencionado, el Fisco rectifica el criterio seguido inicialmente, y así procede que se deje sentado, haciendo lugar al criterio sostenido por la accionante”.

RCA 50/2010 Huinca Cereales SRL c/Provincia de Santa Fe del 20.10.2010

EN LA ACTIVIDAD DE INTERMEDIACION EN LA COMPRA VENTA DE CEREALES Y FERTILIZANTES. CORRESPONDE LA APLICACIÓN DEL ART. 11 DEL CM.

ACTIVIDAD COMPLEMENTARIA DE SERVICIOS DE FLETES CON CAMIONES PROPIOS. APLICACIÓN DEL ART. 9 DEL C.M.

ACTIVIDAD COMPLEMENTARIA DE SERVICIOS DE FLETES CONTRATADOS A TERCEROS. APLICACIÓN DEL ART. 2 DEL C.M.

“Que en su presentación, la recurrente se agravia porque el Fisco determina un ajuste en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicando las normas del art. 2° del Convenio Multilateral, cuando reconoce que la totalidad de los gastos corresponden a la jurisdicción de Córdoba, por estar allí la sede comercial, en la localidad de Marcos Juárez, situación que conlleva a la inexistencia de sustento territorial para Santa Fe, y por ende, a la no aplicación del Convenio Multilateral.

Que realiza actividad de intermediación, pudiendo brindar servicios complementarios o no.

INTERMEDIACION EN LA VENTA DE CEREALES SIN PRESTACION DE SERVICIOS

Que en la intermediación de venta de cereales sin prestación de servicios, alega que interviene únicamente contratando el flete a puerto para transportar el cereal que viaja con la carta de porte del mismo productor agropecuario, no ingresando la mercadería a la planta de acopio de HUINA CEREALES. Sólo interviene en la intermediación y factura el flete, contratado a terceros. Esta modalidad, dice, constituye el 70% de la intermediación en la venta de cereales que realiza.

INTERMEDIACION EN LA VENTA DE CEREALES CON PRESTACION DE SERVICIOS

Que por su parte, cuando la intermediación se complementa con otros servicios, se realiza con el depósito de la mercadería del cliente en la planta de acopio sita en Marcos Juárez, instrumentándose el Certificado de Depósito 1116 “A” y en caso de ser necesario, se le presta el servicio de secado y depósito.

Que sostiene que de acuerdo al modus operandi, la actividad de HUINCA CEREALES tipifica estrictamente en la figura prescripta en el artículo 11 del Convenio Multilateral, conforme a la constancia de inspección, que expresa que en el mayor de la cuenta Comisiones por venta de cereal se acredita el importe cobrado al productor por la intermediación en la compra y venta de cereal, agregando que se verificaron en forma selectiva los formularios 1116 “C”.

INTERMEDICION EN LA VENTA DE FERTILIZANTES

Que en cuanto a la intermediación en la venta de fertilizantes, también debe encuadrarse en el artículo 11 del Convenio Multilateral, toda vez que HUINCA CEREALES se encuentra vinculada jurídicamente con la firma Bunge SA. mediante un contrato de consignación y, en consecuencia, debe atribuirse la totalidad de la base imponible a la Provincia de Córdoba, por ser la jurisdicción donde se encontraban ubicados los bienes al momento de la venta.

SERVICIOS DE ACONDICIONAMIENTO

Que entiende que los servicios de acondicionamiento prestados en Córdoba no pueden ser atribuidos a Santa Fe, aún cuando esta actividad se encuadre en el artículo 2º del Convenio Multilateral, por cuanto todos los gastos e ingresos corresponden a la jurisdicción de Córdoba.

FLETES CONTRATADOS A TERCEROS

Que en cuanto al flete, sostiene que es contratado a terceros, integra también las prestaciones de servicios que brinda la empresa en Córdoba, y en un todo de acuerdo al inc. b) del art. 3º del Convenio Multilateral, no se trata de un gasto computable.

Que destaca que ha presentado DDJJ liquidando el IIB a favor de Santa Fe, sin embargo entiende que no cabe aplicarse la doctrina de los actos propios, ya que esta sucumbe ante principios de orden público y garantías constitucionales que establecen límites concretos a la pretensión del Estado.

OPINION DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

Que en su respuesta al traslado corrido, el Fisco determinante informa que se ordenó la profundización de la auditoría, a fin de conocer la real situación fiscal de la sociedad, obteniendo nuevos elementos y labrándose la actuación pertinente por parte de la Fiscalización de origen, en el domicilio de la firma HUINCA CEREALES S.R.L.

SUSTENTO TERRITORIAL

Que respecto al sustento territorial en Santa Fe, que desconoce la firma, está debidamente comprobado con los gastos que figuran en los balances generales, tales como el de estadía en Puerto de Rosario y el relacionado con los gastos de transporte que, por aplicación del art. 4º del Convenio Multilateral, deben atribuirse en partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible.

OPERACIONES DE CEREALES Y FERTILIZANTES. APLICACIÓN DEL ART. 11 DEL C.M.

Que según acta de inspección, consta que la firma puso a disposición documentación en función de la cual entiende que el encuadre normativo, según el modus operandi de la firma, concerniente a las operaciones de cereales y fertilizantes, corresponde a la actividad de intermediación, tipificada en la figura prevista en el artículo 11 del Convenio Multilateral, por lo que en este aspecto, es pertinente acoger el planteo efectuado por la contribuyente. Corresponde en consecuencia, que el 80 % de los ingresos provenientes de las comisiones por comercialización de los cereales sean atribuidos a la jurisdicción donde están radicados los bienes, en el caso la Provincia de Córdoba, por ser ésta donde se encuentran localizados los granos y los productores que general el ingreso.

Que asimismo, reconoce que los servicios de acondicionamiento prestados son de una actividad realizada exclusivamente en extraña jurisdicción, por lo que también debe hacerse lugar a lo solicitado por la recurrente.

SERVICIOS DE TRANSPORTE. APLICACIÓN DEL ART. 2 DEL C.M.

Que sostiene que corresponde encuadrar en el régimen general del artículo 2º del Convenio a los ingresos de transporte efectuados a través de terceros, debiendo desestimarse la aplicación del artículo 11 del Convenio Multilateral toda vez que esta regulación se aplica únicamente cuando se trata de bienes.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

*Que puesta por primera vez al análisis del tema, **la Comisión Arbitral dispuso una medida de mejor proveer** en su reunión del día 20/10/2009 en la que se requirió a la Provincia de Santa Fe que:*

- 1. Acredite en relación a las actividades de intermediación de cereales, si los bienes objeto de la determinación impositiva estaban radicados en la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe al momento de concretar las operaciones;*
- 2. Precise y acredite, a los efectos de su adecuado encuadramiento en Convenio, en lo atinente a los ingresos por transporte, los importes correspondientes a las comisiones facturadas por la contribuyente, su asignación por jurisdicción, y/o cualquier otra documentación que demuestre su carácter de intermediario.*

RESPUESTA DE LA PROVINCIA DE SANTA FE A LA MEDIDA PARA MEJOR PROVEER

Que en su respuesta la Provincia de Santa Fe, en cuanto al punto 1. informa que del listado de productores agropecuarios, surgen algunos de ellos que tienen su domicilio en la Provincia de Santa Fe, correspondiendo en consecuencia, atribuirse en el caso de las operaciones que involucran bienes radicados en ella, el 80% de los ingresos y a la otra provincia el 20% restante, conforme al artículo 11 del Convenio Multilateral.

Que en lo referente al punto 2. -servicio de fletes-, señala que tal como lo informa la inspección, la firma no cuenta con camiones propios sino que contrata camiones de terceros para el traslado del cereal. Alega que la propia empresa manifiesta que sólo interviene en la intermediación y factura el flete contratado a terceros, al mismo precio que su mandante ha abonado, hecho que puede corroborarse con las facturas aportadas por la agraviada, emitidas por los transportistas a nombre de Huinca Cereales y factura de ésta a nombre de Negocios Agropecuarios, cuyos montos coinciden plenamente.

Que asimismo, sostiene que se puede inferir de los estados contables, que en “Resultados Gestión Fletes” la empresa refleja los ingresos por su intermediación en el servicio de fletes. Por ello, concluye que se está en presencia de una actividad de intermediación de servicios, al no constituir bienes el objeto de la misma, y en consecuencia la atribución de los ingresos debe efectuarse según los lineamientos del régimen general.

Que en un nuevo análisis en su reunión del día 17/03/2010, la Comisión Arbitral tomó nota de lo informado por el Fisco en cuanto al primer punto y dispuso al mismo tiempo una nueva medida de mejor proveer, por la que volvió a requerir al Fisco de la Provincia de Santa Fe que “Precise y acredite, a los efectos de su adecuado encuadramiento en Convenio, en lo atinente a los ingresos por transporte, los importes correspondientes a las comisiones facturadas por la contribuyente, su asignación por jurisdicción, y/o cualquier otra documentación que demuestre su carácter de intermediario”.

Que en su contestación, la Provincia manifiesta que ante las dudas e inquietudes que se plantearon en el seno de la Comisión Arbitral, la jurisdicción a través de sus áreas de fiscalización solicitó nueva documental a la contribuyente.

Que informa que según nota del 18/05/2010 y Acta de Inspección del 07/06/2010, declara la contribuyente que en la operatoria relacionada con fletes realizados por terceros, se mantiene la misma tarifa del transportista en la facturación a productores sin percibir comisión alguna y que la cuenta “Resultados por gestión Fletes” refleja únicamente los ingresos y costos por servicios de fletes realizados en los dos camiones propios con que cuenta, habiéndose utilizado excepcionalmente esta cuenta en el modelo de exposición del Estado de Resultados correspondiente al ejercicio 2003-2004, ya que en los demás ejercicios, el criterio utilizado en la exposición de Balances fue reflejar dicha operatoria en los conceptos de ingresos y costos de servicios.

Que conforme a ello, entiende, que con los nuevos antecedentes y los dichos del propio recurrente, en esta instancia debe reverse lo que la jurisdicción consideraba como intermediación de fletes, en virtud de que no se dan los

supuestos para ello, no habiéndose constatado la percepción de comisión alguna.

Que, en consecuencia, alega que los ingresos por la prestación de los aludidos servicios de fletes, mediante la contratación de terceros transportistas, deberán atribuirse de conformidad al Régimen General previsto en el artículo 2º del Convenio Multilateral, correspondiendo tales ingresos -facturados por HUINCA CEREALES- al lugar de prestación efectiva del servicio.

Que asimismo, en cuanto a los montos que abona la empresa a los fleteros en concepto de fletes, entiende la jurisdicción que los mismos deben apropiarse a cada jurisdicción involucrada por partes iguales de conformidad a lo estipulado en el último párrafo del artículo 4º del Convenio Multilateral.

Que aclara que en lo que respecta a los ingresos por los fletes realizados con los dos camiones propios, los mismos deben atribuirse de acuerdo a las previsiones del artículo 9º del Convenio Multilateral, es decir según los fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje.

Que luego de estas sucesivas intervenciones de la Comisión Arbitral, la cuestión controvertida en el caso se suscita en los siguientes aspectos: 1. sustento territorial, 2. intermediación en la compra venta de cereales y fertilizantes, 3. servicios prestados y 4. servicio de transporte.

Que la disconformidad planteada por HUINCA CEREALES S.R.L. está centrada en el tratamiento que le asigna el Fisco de la Provincia de Santa Fe al considerar que todas sus actividades están comprendidas bajo las disposiciones del artículo 2º del Convenio Multilateral. Que la empresa sostiene que su actividad debe regirse por las disposiciones del artículo 11º del Convenio Multilateral, toda vez que sus ingresos provienen de comisiones obtenidas en su calidad de intermediaria entre los productores agropecuarios y los adquirentes de dichos productos –cereales y fertilizantes-.

ESTA PROBADO EL SUSTENTO TERRITORIAL EN LA PROVINCIA DE SANTA FE

Que en lo que se refiere al primer punto, le asiste razón al Fisco en cuanto está probada la existencia del necesario sustento territorial en Santa Fe a través de gastos realizados en esa Provincia.

EN LA ACTIVIDAD DE INTERMEDIACION EN LA COMPRA VENTA DE CEREALES Y FERTILIZANTES. CORRESPONDE LA APLICACIÓN DEL ART. 11 DEL CM.

*Que en cuanto a la **intermediación en la compra venta de cereales y fertilizantes**, el Fisco hace saber que constata y acepta lo afirmado por la recurrente en el sentido que **su actividad es la de comisionista**, por lo que no subsiste controversia respecto de la **aplicación**, en este punto, **del artículo 11 del Convenio**.*

Que a este respecto, corresponde asignar el 80% de dichas comisiones a la jurisdicción donde están radicados los bienes como lo tiene dicho la Comisión Arbitral en la **Resolución Nº 49/2009 (Cooperativa Agropecuaria de Marcos Paz)**.

Que a este respecto, en respuesta a la primera medida de mejor proveer, la Provincia de Santa Fe informa que del listado de productores agropecuarios, surgen algunos de ellos que tienen su domicilio en la Provincia de Santa Fe, correspondiendo en consecuencia, atribuirse en el caso de las operaciones que involucran bienes radicados en ella, el 80% de los ingresos.

Que el Fisco también se allana en cuanto a los servicios de acondicionamiento de los cereales, en cuanto admite que tales prestaciones son de actividad exclusiva en extraña jurisdicción, por lo que se allana a lo solicitado por la recurrente.

ACTIVIDAD COMPLEMENTARIA DE SERVICIOS DE FLETES CON CAMIONES PROPIOS. APLICACIÓN DEL ART. 9 DEL C.M.

Que en cuanto a la **actividad complementaria de servicios de fletes**, el Fisco constató, como resultado de la revisión que surgiera de la última medida de mejor proveer, que la contribuyente **posee dos camiones propios, con los cuales realiza el transporte de los cereales objeto de la intermediación**; los ingresos obtenidos deberán atribuirse de conformidad al **artículo 9 del Convenio Multilateral**.

ACTIVIDAD COMPLEMENTARIA DE SERVICIOS DE FLETES CONTRATADOS A TERCEROS. APLICACIÓN DEL ART. 2 DEL C.M.

Que en lo concerniente a los ingresos provenientes de la **actividad de servicio de administración de fletes mediante la contratación de terceros fleteros**, complementaria también de la actividad principal de intermediación de cereales, deberán asignarse a las jurisdicciones involucradas de acuerdo al **Régimen General del artículo 2º del precitado Convenio**.

Que en cuanto al tratamiento atribuible a las erogaciones que realiza la empresa en concepto de los fletes contratados a terceros transportistas, dado que las mismas representan el costo de la prestación del servicio de administración de fletes -complementaria de la principal de intermediación de cereales-, tal como surge de la propia contabilidad de la contribuyente, por lo que deberán encuadrar en el inciso b) del artículo 3º del Convenio Multilateral, que establece que no se computará como gastos “el costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización”.

RCP 18/2014 Lelfun SA c/Provincia de Buenos Aires del 19.06.2014

ACTIVIDAD DE ACOPIADOR

VENTAS AL POR MAYOR EN COMISION DE PRODUCTOS AGRICOLAS

SERVICIOS DE TRANSPORTE DE MERCADERIAS A GRANEL

ACTIVIDAD DE VENTA AL POR MAYOR EN CONSIGNACION DE PRODUCTOS AGRICOLAS. APLICACIÓN DEL ART. 11 DEL C.M.

ACTIVIDAD DE TRANSPORTE. APLICACIÓN DEL ART. 9 DEL C.M.

*“VISTO el Expediente C.M. N° 952/2011 “Lelfun S.A. c/Provincia de Buenos Aires”, por el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la **Resolución C.A. N° 33/2013**; y,*

(..)

Que Lelfun expresa que aplicó el Régimen General del artículo 2º del Convenio Multilateral a toda la actividad que desarrolla en las jurisdicciones de la Provincia de Buenos Aires, Ciudad de Buenos Aires y Provincia de Santa Fe.

*Que la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, en la determinación cuestionada, consideró que a los fines de distribuir la materia imponible, procede discriminar las distintas actividades que desarrolla la firma, aplicando el régimen especial previsto en el artículo 11 del Convenio Multilateral para la actividad de "Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas" y el artículo 9º del citado régimen para la actividad de "Servicios de transporte de mercaderías a granel, incluido el transporte por camión cisterna". Este criterio fue confirmado por la **Resolución CA N° 33/2013**.*

*Que en esta instancia, la quejosa destaca lo que a su entender comprende la **actividad del acopiador, refiriendo a las especiales características en que se desenvuelve la actividad, de carácter complejo y multifacético, que requiere instalaciones y actividades de producción, por lo que no es un "comisionista" en el sentido que tiene dicho término.***

Que en materia de la actividad de transporte, Lelfun S.A. interpreta que el acopiador no es una "empresa de transporte", sino un comercializador de cereales y un prestador a dichos fines, de relevantes servicios complementarios, entre los cuales está el transporte de la mercadería (comprada/vendida), organizando la logística de esas tareas, porque esa complementación es esencial para sus cometidos.

Que en cuanto al encuadre de la actividad primaria que realiza, señala que en la Resolución apelada se dice: "... no se observa que la quejosa aporte documentación o elementos que permitan verificar el incumplimiento de las disposiciones del Convenio Multilateral por parte del organismo recaudador". Alega que le extraña la afirmación, porque es sabido que los Órganos Arbitrales no tienen por función, referirse a las pruebas, sino interpretar los alcances del Convenio Multilateral.

Que a este respecto, entiende que la cuestión es muy clara: la actividad cumplida por el acopiador en las tres jurisdicciones en las que está inscripto, hace evidente que se trata de un solo proceso y que por más que algunas tareas se encuentren

localizadas (fundamentalmente en la Provincia de Buenos Aires), eso no justifica que sean separadas del resto y tratadas como si fuera un "contribuyente puro" de dicha jurisdicción.

OPINION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Que el fisco, por su parte, en la contestación al traslado alega que con los antecedentes aportados por el propio contribuyente -rendiciones de líquidos por cuenta y orden de AGM Argentina S.A., contrato de consignación con esa empresa, registros de contabilidad, formularios Mandato-Consignación, entre otros, surge con claridad que la firma está ejerciendo una actividad habitual en la intermediación en la venta de bienes, bajo el código "Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas" (NAIIB 511110) contemplada en el artículo 11 del Convenio Multilateral.

Que a fin de determinar en qué jurisdicción se encontraban radicados los bienes al momento de la venta -a los fines de la aplicación del art. 11 del C.M.-, es válido el antecedente de la Comisión Arbitral a través de la Resolución N° 46/06 "Marcelo Quirici c/Provincia del Chaco", que es el lugar donde se encuentran localizados los granos y los productores que generan el ingreso a la Cooperativa -Resolución CA 49/2009.

Que en relación a la actividad de servicios de transporte de mercaderías a granel contemplada bajo el código 602120, la fiscalización constató que en las operaciones de compra-venta de cereales aparecen discriminados los fletes cobrados a productores agropecuarios.

Que asimismo, del objeto social de la firma se desprende que Lelfun puede prestar servicios de transporte, entre otros, observándose que el propio contribuyente manifiesta que tal servicio se presta "con camiones propios...", existiendo constancia que la firma Lelfun S.A. no realiza fletes por cuenta y orden de otra firma, no configurándose así la figura de la intermediación.

Que por lo expuesto, considera razonable y ajustado a las normas del Convenio Multilateral el criterio sostenido por el organismo recaudador, en cuanto a que los ingresos provenientes del servicio de transporte encuadran en el artículo 9° del Régimen Especial del Convenio Multilateral (Resolución CA N° 49/2009 Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez Limitada).

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

Que esta Comisión Plenaria advierte que las cuestiones sobre las que debe pronunciarse son: 1) el encuadre de una de las actividades de la firma – **venta al por mayor en consignación**- dentro del Convenio Multilateral, aplicando el régimen especial del artículo 11, y 2) la aplicación del artículo 9° por la **prestación del servicio de transporte** que también presta la firma.

Que el encuadre de las actividades de producción primaria de que se agravia la apelante –a la que se refiere la resolución de Comisión Arbitral cuestionada- tal como ha hecho saber el fisco en oportunidad del debate en la reunión de

Comisión Plenaria donde se tratara el tema es una cuestión que no ha formado parte del ajuste que efectuara. Consiguientemente, corresponde aquí la aplicación del régimen general del Convenio.

ACTIVIDAD DE VENTA AL POR MAYOR EN CONSIGNACION DE PRODUCTOS AGRICOLAS. APLICACIÓN DEL ART. 11 DEL C.M.

Que en cuanto a la primera, el criterio del Fisco de aplicar el régimen especial previsto en el artículo 11 del Convenio Multilateral para la actividad de "**Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas**" encuentra respaldo en las propias disposiciones del Convenio Multilateral.

Que surge claro que dicho dispositivo es aplicable a **la actividad desarrollada por la firma, la que es retribuida a través de comisiones** según la documentación verificada en el procedimiento fiscalizador, ingresos que son perfectamente identificables.

ACTIVIDAD DE TRANSPORTE. APLICACIÓN DEL ART. 9 DEL C.M.

Que relacionado con el tratamiento asignado a **la actividad de transporte**, como se expresara ante la Comisión Arbitral, se desprende de la documentación que acompaña el Fisco y que fuera considerada en la determinación, que Lelfun S.A. **obtiene ingresos en concepto de fletes por el servicio de transporte prestado, integrando su objeto social** la realización de tales actividades.

Que tales ingresos tienen un tratamiento específico a través del artículo 9º del Convenio Multilateral".

RCA 79/2015 La Bragadense SA c/Provincia de Buenos Aires del 21.10.2015

LA ACTIVIDAD DE ACOPIADOR ES MAS AMPLIA QUE LA ACTIVIDAD DE COMISIONISTA. APLICACIÓN DEL ART. 2 DEL C.M.

"Que la accionante en su presentación manifiesta que el fisco se atribuye materia imponible aplicando parcialmente los regímenes especiales de los artículos 11 y 9º del C.M., excluyendo indebidamente la misma del régimen general (artículo 2º del CM), tratamiento que debe aplicarse al caso.

Que **la actividad de la empresa es "acopio de cereales"**, y no existe en la norma legal impositiva provincial, una definición específica sobre el carácter de "acopiador". Menciona que sobre el particular existe normativa de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación de la Nación y la AFIP - Resolución Conjunta N° 456/2003-, conforme a la cual es indiferente que actúen por cuenta propia o por cuenta ajena (comisión o consignación). Que manifiesta que esta **actividad, no puede subsumirse en la simple comercialización y requiere una considerable estructura empresarial, no sólo comercial, sino con instalaciones y actividades de producción, que hasta pueden ser consideradas industriales.**

Que por lo tanto, entiende que aunque **una empresa de acopio puede realizar operaciones por cuenta ajena (“en comisión”)**, no es un “comisionista” en el sentido que tiene dicho término, por lo que no puede aplicarse el régimen del artículo 11. Además, dice que **si realiza tareas de transporte, ellas son complementarias de su actividad y tampoco puede catalogarse como una “empresa de transporte**, por lo que no puede aplicarse el régimen del artículo 9º, reservado para dichas empresas.

OPINION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Buenos Aires**, manifiesta que resulta de aplicación el régimen especial previsto en el artículo 11 del Convenio Multilateral para la actividad de “venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas” (NAIIB 511110), y el régimen especial del artículo 9º para la actividad de “servicios de transporte de mercaderías a granel, incluido el transporte por camión cisterna” (NAIIB 602120). Que para el resto de las actividades ratificó la aplicación del artículo 2º del Convenio Multilateral hecha por la firma.

Que en lo que respecta a las actividades “venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas”, de la respuesta a las circularizaciones efectuadas a Noble Argentina S.A., Cargill S.A.I.C., Adm. Argentina S.A, se comprobó que La Bragadense S.A. realiza venta por cuenta y orden de sus productores, ya que en los boletos de compra venta para cereales y oleaginosas, los vendedores declaran expresamente, que la mercadería se entrega en consignación.

Que aplicó el artículo 9º del Convenio Multilateral a la actividad “servicios de transporte de mercaderías a granel, incluido el transporte por camión cisterna” ya que el contribuyente efectúa el servicio de transporte y cobra los respectivos fletes por cuenta propia, y que dicho encuadre queda respaldado con lo contemplado en el objeto social del estatuto social en relación al transporte.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la cuestión controvertida se refiere al régimen aplicable de atribución de ingresos por la actividad de la empresa, en cuanto a si son de aplicación las pautas de los artículos 9º y 11 como pretende el fisco o, sin más, el régimen general del artículo 2º como liquida la empresa.

LA ACTIVIDAD DE ACOPIADOR ES MAS AMPLIA QUE LA ACTIVIDAD DE COMISIONISTA. APLICACIÓN DEL ART. 2 DEL C.M.

Que **el régimen del artículo 11 es aplicable sólo a quienes ejerzan la actividad de comisionista, y no en el contexto de la más amplia actividad que desarrolla el acopiador** en donde se ubica la actividad del accionante. Que por lo expuesto, a este respecto, **es de aplicación el régimen del artículo 2º.**

ACTIVIDAD DE TRANSPORTE

Que en relación a los ingresos derivados de la **actividad de transporte**, se entiende que resultan aplicables los precedentes de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral: **Resoluciones C.A. N° 49/2009 “Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez c/Provincia de Santa Fe”**; **C.A. N° 50/2010 “Huinca Cereales S.R.L. c/Provincia de Santa Fe”** y **Resolución C.P. N° 18/2014 “Lelfun S.A. c/Provincia de Buenos Aires”**; ello por cuanto como ha informado el fisco, **la empresa reconoce esa finalidad en su propio estatuto**.

RCP 29/2016 **La Bragadense SA c/Provincia de Buenos Aires** del 17.11.2016

ACTIVIDAD DE ACOPIADOR

VENTA AL POR MAYOR EN CONSIGNACION DE PRODUCTOS AGRICOLA.
APLICACIÓN DEL ART. 11 DEL C.M.

“El Expte. C.M. N° 1170/2013 “La Bragadense S.A. c/Provincia de Buenos Aires”, en el que el fisco referido interpone recurso de apelación contra la **Resolución C.A. N° 79/2015**; y,

(..)

Que mediante la Resolución N° 79/2015, la Comisión Arbitral dispuso hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por la firma La Bragadense S.A. y, en lo que aquí importa, resolvió que “el régimen del artículo 11 es aplicable sólo a quienes ejerzan la actividad de comisionista, y no en el contexto de la más amplia actividad que desarrolla el acopiador en donde se ubica la actividad del accionante.

Que por lo expuesto, a este respecto, es de aplicación el régimen del artículo 2°.

Que contra esa decisión se agravia el fisco de la provincia de Buenos Aires indicando que el pronunciamiento resulta contrario a todos los antecedentes emanados de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral.

Que aclara que la única actividad que ARBA encuadró en el art. 11 del C.M. es precisamente la “**venta al por mayor en comisión, consignación de cereales y forrajeras excepto semillas** (Cod. NAIBB 511110)”, el resto de los ingresos obtenidos por la firma y que forman parte de “**servicios específicos y propios de los acopiadores**” no fue ajustado ni incluido en el citado artículo 11.

Que indica que la fiscalización mediante Acta de Comprobación R -078 A N° 010105252 dejó constancia que las operaciones que lleva a cabo la firma, se encuentran registradas contablemente en las siguientes cuentas: “Venta de Cereales Prod. Propia” y “Comisión Granos”. Es importante remarcar –dice– que se cotejaron los ingresos declarados con los libros mayores contables por actividad a efectos de conciliar las diferencias, concluyéndose que en aquellas operaciones en las cuales la firma actuó como intermediaria, se encuentran correctamente registradas en los libros “mayores” de la cuenta “Comisión

Granos". Siendo ello así, señala que las ventas que La Bragadense S.A encuadra en el Código "venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas" (NAIIB 511110) son efectuadas por cuenta y orden de terceros en su carácter de mandatario/consignatarios. Más aún –añade– que es el propio contribuyente quien en nota presentada –fojas 259– menciona que: "Las operaciones con granos en su mayoría se realizan bajo la modalidad de consignación, es decir el productor otorga mandato de venta de sus granos... "

Que entonces, encontrándose acreditada la figura de la intermediación en la venta de bienes, concluye que resulta correcto su encuadre dentro del artículo 11 del Convenio Multilateral. Cita antecedentes que avalarían su posición.

Que en respuesta al traslado corrido, el representante de la firma La Bragadense S.A. señala que en doctrina existe un consenso general sobre el "carácter subjetivo" del régimen especial, ya que surge de la literalidad del art. 11 C.M. que el objeto no es una figura jurídica (los contratos para actuar "en comisión") sino las personas que hacen profesión habitual del acercamiento de las partes y las ventas para terceros. Que los "rematadores, comisionistas y otros intermediarios", a los cuales hace referencia la norma, son aquellos que el Código de fondo denomina "agentes auxiliares del comercio"; actividad que aunque puede ser apoyada por empleados, bajo relación de dependencia o no, es esencialmente de carácter personal, se realice a nombre de un tercero ("mandatario") o en nombre propio y por cuenta ajena ("comisionista").

Que como reflejan los fundamentos de la Resolución CA N° 79/2015, la actividad que desarrolla el acopiador excede por mucho la "intermediación" en la comercialización de granos, recordando que el acopiador hace toda la logística del transporte (desde el campo, dentro de la planta y hasta el destino) y complejas tareas de conservación, clasificación, mezcla y el mejoramiento del producto, como limpieza, cepillado, secado, etc.

Que el régimen general es el único que puede atribuir materia imponible a jurisdicciones que no obstante no ser el lugar de radicación del acopiador ni del comprador, tienen intervención en el proceso productivo (por ejemplo cuando existen oficinas, depósitos y/o plantas en terceras jurisdicciones). Va de suyo –dice– que si se aplica el art. 11 del C.M. solo habrá dos jurisdicciones entre las que se repartirá la materia imponible, y a veces una sola, cuando se une el lugar de asiento de la empresa con la ubicación del bien comercializado. Sin embargo, la tendencia del comercio de los acopiadores es abarcar cada vez mayor cantidad de jurisdicciones y repartir el proceso productivo entre ellas de acuerdo a las conveniencias operativas de la actividad, cuestión que obviamente solo puede captar el régimen general del art. 2 del C. M.

Que, en fin, solicita que el Plenario confirme la resolución apelada.

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

**VENTA AL POR MAYOR EN CONSIGNACION DE PRODUCTOS AGRICOLA.
APLICACIÓN DEL ART. 11 DEL C.M.**

Que esta Comisión Plenaria observa que el criterio del fisco determinante (ahora apelante) de aplicar el régimen especial previsto en el artículo 11 del Convenio Multilateral para la actividad de **“venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas”** encuentra respaldo en las propias disposiciones del Convenio Multilateral.

Que surge claro que dicha norma es aplicable a esa **actividad desarrollada por la firma, la que es retribuida a través de comisiones** según la documentación verificada en el procedimiento fiscalizador, ingresos que son perfectamente identificables.

Que sobre el particular, resultan aplicables, en todos sus términos, los precedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral en los casos concretos: **Resolución C.A. N° 49/2009 “Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez c/Provincia de Santa Fe”, Resolución C.A. N° 50/2010 “Huinca Cereales S.R.L. c/Provincia de Santa Fe” y Resolución C.A. N° 33/2013, ratificada por Resolución C.P. N° 18/2014 “Lelfun S.A. c/Provincia de Buenos Aires”.**

Que por lo expuesto, **corresponde revocar la resolución apelada en lo que fuera materia de recurso”.**

Observaciones:

Oportunamente sostuvimos en el artículo de doctrina “La actividad de Acopio de Cereales y el Convenio Multilateral” **Mariano Moya y Oscar Fernández**, publicado en Errepar, Consultor Agropecuario en abril 2017:

*“En nuestra opinión, **yerra la Comisión Plenaria** en su análisis y posterior resolución: primero, porque en el caso de la resolución (CA) 49/2009 “Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez Limitada” no se trata de un acopiador, sino de una cooperativa; segundo, porque en el caso de la resolución (CA) 50/2010 “Huinca Cereales SRL” tampoco se trata de un acopiador, sino de una actividad de intermediación; y tercero, porque en el caso de las resoluciones (CA) 33/2013 y (CPI.) 18/2014 “Lelfun SA”, si bien se trata de un acopiador, dentro del objeto social de la sociedad figura la actividad de transporte, y por otra parte porque en el caso concreto la firma realiza fletes que no son por cuenta y orden.*

CONCLUSIONES

*La actividad de “acopio de cereales” (comercialización de granos -por su cuenta y/o en consignación-, con prestaciones de servicios múltiples), al no encontrarse puntualmente tipificada en alguno de los regímenes especiales (arts. 6 a 13 del convenio), debe residualmente encuadrarse dentro de las previsiones del régimen general del artículo 2, **ya que se trata de una sola actividad**, a riesgo de ser reiterativo (comercialización de granos -por su cuenta y/o en consignación-, con prestaciones de servicios múltiples, entre las que se encuentra incluido el flete).*

Respecto de los servicios de flete que prestan los acopiadores de cereales, ellos tipifican dentro del régimen general del artículo 2 cuando son complementarios de la actividad principal (no se trata de una empresa de transporte; es un servicio complementario de la actividad principal), y tipifican dentro del régimen especial del artículo 9 cuando no son complementarios de la actividad principal, es decir, cuando operan como empresa de transporte.

En definitiva, respecto del flete correspondiente al traslado de granos que realizan los acopiadores de cereales, el encuadre en el régimen general del artículo 2 o en el régimen especial del artículo 9 no es una cuestión de derecho, sino una cuestión de prueba, en función de la realidad económica”.

=====

14 – ENTIDADES DE SEGUROS (ART. 7 C.M.)

Art. 7 C.M.

20% A LA JURISDICCION DE LA ADMINISTRACION O SEDE CENTRAL

80% A LA JURISDICCION DE RADICACION DE LOS BIENES O DE LAS PERSONAS

En los casos de **entidades de seguros**, de **capitalización y ahorro**, de **créditos y de ahorro y préstamo** no incluidas en el régimen del artículo siguiente (QUE NO SEAN ENTIDADES FINANCIERAS), 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 jurisdicciones**, se atribuirá a esta o estas jurisdicciones, el 80% (ochenta por ciento) de los ingresos provenientes de la operación y se atribuirá **el 20% (veinte por ciento) restante a la jurisdicción donde se encuentre situada la administración o sede central**, tomándose en cuenta el lugar de radicación o domicilio del asegurado al tiempo de la contratación en los casos de seguros de vida o de accidente.

El C.M. se refiere a ENTIDADES de seguros, no a COMPAÑIAS de seguros.

Ley 20.091 es la “Ley de entidades de seguros y su control”.

Art. 1: El ejercicio de la Actividad Aseguradora y Reaseguradora.

Art. 55: Intervención de auxiliares. Los productores, agentes, intermediarios, peritos, liquidadores de seguros.

Ley 22.400 es el “Régimen de los Productores Asesores de Seguros”.

Art. 1: La actividad de intermediación promoviendo la concertación de contratos de seguros, asesorando a asegurados y asegurables.

ADMINISTRACION EN MAS DE UNA JURISDICCION

R.G. (C.A.) 1/2021 (B.O.24.02.2021) ART. 1 Y 3
R.G. (C.A.) 13/2021 (B.O.20.10.2021) ART. 1 Y 2
R.G. (C.A.) 18/2022. ART. 52 A 54
ENTIDADES DE SEGUROS (ART. 7 C.M.).

ADMINISTRACION EN DISTINTAS JURISDICCIONES. DISTRIBUCION DEL 20% CORRESPONDIENTE A LA ADMINISTRACION (ART.52)

En el caso de los ARTICULOS 7 Y 10 del Convenio Multilateral cuando el contribuyente **tenga su administración**, sede central, estudio, consultorio y/u oficina **en más de una jurisdicción**,

Se debe distribuir el porcentaje del veinte por ciento (20%) de los ingresos, de la siguiente manera:

a. **Artículo 7°**: en función a la proporción que surja de considerar la totalidad de **los gastos relacionados con la administración central o sede central**, efectivamente **soportados en cada una de las jurisdicciones** involucradas.
(..)

GASTOS A CONSIDERAR

Los gastos a considerar serán los **gastos computables y no computables**

Que surjan del último balance cerrado en el año calendario anterior al que se liquida, o los determinados en el año calendario anterior si el contribuyente no practicara balance.

PRIMER AÑO DE ACTIVIDAD. DISTRIBUCION EN PARTES IGUALES

Cuando se trate del primer año de actividad o del primer año en que se produzca la situación prevista en el primer párrafo del presente artículo, **los ingresos se atribuirán en partes iguales entre las jurisdicciones** correspondientes.

Fuente: Resolución General N° 1/2021, artículo 1.-

Fuente: Resolución General N° 13/2021, artículo 1.-

DEFINICION DE ADMINISTRACION (ART.53)

A los efectos de definir el alcance de la expresión “oficina” será de aplicación lo dispuesto por la **R.G. (C.A.) 109/2004** de la Comisión Arbitral.

DEFINICION DE SEDE CENTRAL

Respecto al término “**administración central**” o “**sede central**”, a los efectos de la presente resolución, se entenderá que es el lugar o espacio físico de carácter permanente, donde se toman y/o ejecutan decisiones y/o acciones esenciales concernientes a la operatoria y/o actividad llevada a cabo por los sujetos referidos en el artículo 7° del Convenio Multilateral.

Fuente: Resolución General N° 1/2021, artículo 2.-

Fuente: Resolución General N° 13/2021, artículo 2.-

ADMINISTRACION Y RADICACION DE LOS BIENES O DE LAS PERSONAS EN UNA MISMA JURISDICCION (ART.54)

El hecho de que una jurisdicción participe en la distribución del porcentaje del veinte por ciento (20%) correspondiente a la administración, sede central, estudio, consultorio y/u oficina, según el caso, no obsta a su participación en la distribución del ochenta por ciento (80%) restante de los ingresos a que también se le distribuyan ingresos por el desarrollo de la actividad.

Fuente: Resolución General N° 1/2021, artículo 3.-

Art. 2 R.G. (C.A.) 109/2004

A los fines señalados en el artículo precedente se entenderá por:

ADMINISTRACION

a) **Lugar de Administración:** es el lugar en el que se efectúan tareas tales como liquidación de sueldos, de cargas sociales y de impuestos; las registraciones contables y se confeccionen los balances comerciales, se realicen las compras, la atención y pago a proveedores, cobranzas de clientes, realización de proyectos y estudios de licitaciones, etc.

(..)

ESCRITORIO OFICINA

c) **Escritorio u oficina:** aquellos lugares considerados alternativos para el desarrollo de las actividades de administración y/o dirección antes descriptas.

TARJETAS DE CREDITO (QUE NO SEAN ENTIDADES FINANCIERAS).
DISTRIBUCION DE INGRESOS

R.G. (C.A.) 3/2011. ART. 2

R.G. (C.A.) 18/2022. ART. 55

TARJETAS DE CREDITO. DISTRIBUCION DE LOS INGRESOS (POR CARGOS FINANCIEROS, INTERESES PUNITORIOS, SERVICIOS FINANCIEROS) (ART.55)

Las entidades emisoras, comercializadoras, administradoras y/o licenciatarias del sistema de Tarjetas de Créditos, deberán efectuar la **distribución de sus ingresos provenientes de los cargos financieros** -compensatorios o financieros-, **intereses punitivos y/u otros servicios financieros**, de acuerdo a lo previsto en el artículo 7° del Convenio Multilateral.

Fuente: Resolución General N° 3/2011, artículo 2.-

Nota: el artículo 1° de la Resolución General N° 3/2011 se cita en el Título II Régimen General del presente ordenamiento (art. 33).

RCP 25/2019 **COPROA Cooperativa de Provisión de Servicios para Productores de Seguro Limitada c/CABA** del 14.11.2019

EL PRODUCTOR ASESOR DE SEGUROS TIPIFICA EN EL ART. 2 DEL C.M.

“El Expte. C.M. N° 1491/2018 “COPROA Cooperativa de Provisión de Servicios para Productores de Seguros Limitada c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, en el cual la provincia de Tierra del Fuego y la firma de referencia interponen sendos recursos de apelación contra la **Resolución (C.A.) N° 35/2018**; (..)

Que la provincia de Tierra del Fuego, en su recurso, se agravia de la resolución que apela porque entiende que la Comisión Arbitral omitió considerar lo dispuesto en la **Ley 20.091 denominada Entidades de Seguros y su control**, que expresamente establece cuales son los sujetos comprendidos en el término “entidades de seguro” y, además, no abordó la interpretación del término siguiendo los lineamientos dispuestos en numerosa jurisprudencia de la CSJN. Tampoco –dice–, respecto de los sujetos que comprende el término “entidades de seguros”, no se hizo una correcta interpretación del artículo 7° del C.M., y no se advirtieron los cambios sustanciales que se produjeron en el enunciado de los sujetos involucrados a partir de la vigencia del texto del C.M. vigente. En este sentido, dice que no se advirtió en el análisis del caso concreto que los cambios introducidos a partir del C.M. vigente desde 1/1/78 son la consecuencia de reformas de singular importancia que paralelamente se hicieron en nuestro país en la Ley de Entidades de Seguros (Ley 20.091 con vigencia a partir del 11/1/73) y en la Ley de Entidades Financieras (Ley 21.526 con vigencia a partir del 14/2/77).

Que sostiene que la modificación introducida en el artículo 7° del C.M. vigente, al recurrir al término **“entidades de seguros”** para designar a los sujetos que vinculados en este negocio deben atribuir la base imponible en la forma allí indicada, excede tanto en su conceptualización como en su conformación a la simpleza del texto anterior referido a “compañías de seguros” y dice, además, que no se trata de la utilización de sinónimos. Expresa **el carácter abarcativo del término “entidades de seguros”, que surge nada menos que de la propia Ley 20.091 que rige el negocio del seguro, y que involucra nuevos sujetos que son: los aseguradores, los auxiliares (productores, agentes, intermediarios, peritos, y liquidadores de seguros) y la autoridad de control designada.**

Que, finalmente, señala que **está claro que COPROA no es una compañía aseguradora, pero sí en cambio es una entidad de seguros.** Precisamente la ley que rige y controla la actividad de las compañías de seguros, reaseguradas y productores de seguros se denomina “Ley de Entidades de Seguro y su control (Ley 20091)”. Hace la comparación con la ley de entidades financieras, de la que también surge evidente que el término “entidades financieras” excede el término “bancos” utilizado por el C.M. vigente hasta el 31/12/77. Que hace reserva del caso federal y ofrece prueba documental.

Que, por su parte, Cooperativa de Provisión de Seguros para Productores Asesores de Seguros, en su recurso, señala que la Comisión Arbitral no especifica porque COPROA no es uno de los sujetos incluidos en el término “entidades” de acuerdo a lo que define como tal la ley 20.091 denominada “Ley de Entidades de Seguros y su Control”. Dice que el citado Organismo no consideró la normativa en su conjunto, sino que su argumentación se basó

simplemente en lo que dispone el artículo 1° de la mencionada ley, el cual determina de manera generalizada las actividades comprendidas en la norma. Manifiesta que la norma en toda su extensión habla de la figura de productor de seguros, no solo lo define, sino que también, lo controla, sanciona y limita en ciertos casos. **Considera que la “Ley de Entidades de Seguros y su Control”, incluye en ella no solo a la actividad que realizan las compañías de seguro propiamente dichas, sino que describe y nuclea la actividad desarrollada por los denominados auxiliares o productores de seguro. Entiende que la mencionada ley comprende no solo a las “compañías aseguradoras”, sino también a los “reaseguradores” y a los “productores y asesores de seguros” y que de su texto se desprende que reúne a las denominadas entidades de seguros y en ningún caso excluye de ese tratamiento a los productores de seguro.**

Que indica que el artículo 7° del Convenio Multilateral no define los sujetos que integran el término “entidades de seguros”, sino que hay que remitirse a las leyes de fondo que regulan el funcionamiento del negocio del seguro y define claramente cuáles son los sujetos que conforman la denominación de su título “Ley de Entidades de Seguros y su control”. La cuestión sujeta a debate en este caso concreto –dice– es precisamente el alcance que corresponde otorgársele al término “entidades de seguros” respecto del término “compañía de seguros” en el contexto de su adecuación a las normas de fondo que rigen el desarrollo de esta actividad en el ámbito nacional.

Que, además, expresa que la resolución apelada no se expide con respecto a la aplicación por parte de la administración de la “teoría de los actos propios” ya que la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP), por un lado, dice que la retención debe practicarse por el artículo 7° del Convenio Multilateral y, por otro, la liquidación del impuesto manda a ser liquidada por el artículo 2° del mencionado acuerdo.

(..)

OPINION DE CABA

Que en respuesta al traslado corrido de los sendos recursos de apelación interpuestos por la provincia de Tierra del Fuego y por COPROA, **la representación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires** señala que coincide con lo establecido en la resolución apelada en el sentido que **el artículo 7° del Convenio Multilateral no es aplicable a los productores de seguros** teniendo en cuenta la sustancial diferencia entre su actividad y la de las compañías de seguros, **encuadrando por tanto en el régimen general del artículo 2° del Convenio Multilateral**. El productor asesor de seguros es un auxiliar que percibe las comisiones que acuerden con el asegurador (entidades o compañías de seguro) desarrollando la actividad de “intermediación” en la concertación de contratos de seguro, no siendo encuadrable por tanto en el régimen especial del artículo 7° del Convenio Multilateral.

Que sostiene que la Ley 20091 “Ley de Entidades de Seguros y su Control”, citada por las apelantes para sustentar su posición, establece en su art. 1° que: “El ejercicio de la actividad aseguradora y reaseguradora en cualquier lugar del territorio de la Nación, está sometido al régimen de la presente ley y al control de

la autoridad creada por ella”, más adelante en la sección XI de la mencionada ley titulada “Intervención de auxiliares” se determina que “Los productores, agentes, intermediarios, peritos y liquidadores de seguros están obligados a desempeñarse conforme a las disposiciones legales aplicables a la operación en la cual intervienen y a actuar con diligencia y buena fe”. Por otro lado, continuando con el encuadre normativo de la actividad, la Ley N° 22400 denominada “Régimen de los productores asesores de seguros” establece en su art. 1° que “La actividad de intermediación promoviendo la concertación de contratos de seguros, asesorando a asegurados y asegurables se registrará en todo el territorio de la República Argentina por la presente ley”. Asimismo, del art. 5° surge que “Los productores asesores percibirán las comisiones que acuerden con el asegurador...”, y que “El productor asesor organizador sólo percibirá comisiones por aquellas operaciones en que hubieran intervenido los productores asesores directos a los que asiste en tal carácter. Cuando se trate de producción propia será acreedor a comisiones en su doble carácter”. En este punto –dice– resulta primordial dilucidar si la intención del legislador, al momento de la redacción del texto del Convenio Multilateral, fue incluir dentro del régimen especial de su artículo 7° también a aquellos sujetos que intermedian en la negociación de seguros, por el solo hecho de encontrarse mencionados en la Ley 20.091. Entiende que las apelantes no aportan pruebas contundentes y definitivas que permitan interpretar que esa haya sido la finalidad del precepto objeto de análisis, ya que, básicamente, extrapolan de manera directa conceptos que provienen de una norma que regula el funcionamiento y control estatal de las entidades de seguros pero que no posee carácter estrictamente tributario.

Que, asimismo, indica que la provincia de Tierra del Fuego para fundamentar su postura sostiene que las modificaciones que se efectuaron a los artículos 7° y 8° del Convenio Multilateral vigente han sido consecuencia de la sanción de la Ley de Entidades de Seguros (Ley 20.091) como así también de la Ley de Entidades Financieras (Ley 21.526). Sin perjuicio de lo expuesto, observa una diferencia fundamental en la redacción de ambas normativas, por un lado en el mencionado artículo 8° se indica que: “En los casos de contribuyentes comprendidos en el régimen de la ley de Entidades Financieras...”. Y el artículo 7° refiere a las “entidades de seguros” motivo por el cual se puede interpretar válidamente que el primero de los artículos analizados (artículo 8°) se refirió a todos los sujetos comprendidos en dicha ley regulatoria (ley de Entidades Financieras) mientras que en el segundo al no citar el término “ley” lo hizo de manera general refiriéndose particularmente a las aseguradoras o compañías de seguros, siguiendo el lineamiento conceptual que provenía de los textos de convenios anteriores. Si se siguiera la postura de la jurisdicción apelante, en el sentido de que todos los sujetos regulados en la Ley de Entidades de Seguros y su control fueran incluidos en el artículo 7° del Convenio Multilateral, deberían encuadrarse en el mismo los peritos y liquidadores, situación que considera no fue tomada en miras al momento de la redacción del Convenio, teniendo en cuenta las ostensibles diferencias entre las actividades desarrolladas por los mismos.

Que también considera que yerra COPROA al sostener que no es una entidad de seguro solo por el simple hecho de percibir comisiones, sino que este es un elemento más que se complementa con que la firma es una organización que

intermedia entre el asegurador primitivo, los productores asesores de seguros y el asegurado.

Que de lo expuesto, concluye que el marco legal aplicable separa claramente a la actividad de las aseguradoras de aquellas que se vinculan con la intermediación en la negociación de seguros, realizadas por los productores de seguros (individuales o en su carácter de organizador) como es el caso de COPROA, motivo por el cual entiende que la jurisdicción apelante realiza una interpretación extensiva del artículo 7° del Convenio Multilateral incorporando actividades que no se encuentran incluidas en el mismo.

Que, por otra parte, señala que COPROA se agravia en cuanto a que la resolución no se expide con respecto a la aplicación de la “teoría de los actos propios” en relación a que el régimen de retención establecido por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires debe practicarse por el artículo 7° del Convenio Multilateral y la liquidación del impuesto manda a ser liquidada por el artículo 2°. Aclara que el régimen de retención vigente, respecto de los pagos que las compañías de seguros realizan, entre otros, a sus productores, no establece en ninguna de sus disposiciones la forma en la cual dichos sujetos pasivos deben efectuar la atribución del impuesto sobre los ingresos brutos dentro del régimen del Convenio Multilateral y entiende que la forma de cálculo de las retenciones practicadas, de carácter estrictamente local, no influye de ninguna manera en la forma de determinación del gravamen por parte de los contribuyentes que las sufren, los cuales deben regirse por las disposiciones respectivas del Convenio Multilateral. Por lo dicho, observa que no resulta de aplicación la “teoría de los actos propios” expuesta por la apelante, ya que no existen normativas contradictorias emanadas del fisco.

Que, en otro orden, también obra en autos la respuesta de COPROA al traslado corrido del recurso interpuesto por la provincia de Tierra del Fuego, escrito en el que básicamente reproduce lo contenido en su propio recurso de apelación.

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral. Las apelantes (provincia de Tierra del Fuego y COPROA) se agravian de la resolución de la Comisión Arbitral puesto que la misma no ha encuadrado la actividad ejercida por COPROA en el art. 7° del Convenio Multilateral.

Que el artículo 7° del Convenio Multilateral no es aplicable a los productores de seguros debido a que la diferencia de su actividad con la de las compañías de seguros es notoria dado que un productor asesor de seguros es un auxiliar, percibe las comisiones que acuerde con el asegurador (entidades o compañías de seguros), desarrollando la actividad de “intermediación”, promoviendo la concertación de contratos de seguro y, por lo tanto, el ingreso que obtiene por el ejercicio de esa actividad está conformado por una comisión, lo que lo hace diferente al obtenido por las entidades de seguros, que sí encuadran en el artículo 7° del Convenio.

EL PRODUCTOR ASESOR DE SEGUROS TIPIFICA EN EL ART. 2 DEL C.M.

Que no caben dudas que COPROA es un productor asesor de seguros, cuya actividad está regulada en la ley 22.400 denominada “Régimen de los Productores Asesores de Seguros”, y consiste, precisamente, en la intermediación, promoviendo la concertación de contratos de seguros, asesorando a asegurados y asegurables. Por lo expuesto, la misma encuadra en el artículo 2° del Convenio Multilateral”.

RCP 04/2017 **Hugo Leonardo Carlini (solidario de Italcred SA) c/Provincia de Buenos Aires** del 09.03.2017

EL 20% DE LOS INGRESOS DEBE DISTRIBUIRSE EN PARTES IGUALES ENTRE LAS DOS JURISDICCIONES DONDE SE ENCUENTRA LA ADMINISTRACION

*“El Expte. C.M. N° 1206/2014 “Hugo Leonardo Carlini (responsable solidario del deudor principal Italcred S.A.) c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual el fisco de la referencia interpone recurso de apelación contra la **Resolución (C.A.) N° 17/2016;***

(..)

Que la Comisión Arbitral en la resolución apelada resolvió, a los fines de la atribución del 20% de los ingresos provenientes de la actividad de Italcred S.A., conforme lo dispuesto por el artículo 7° del Convenio Multilateral, que la sede central de Italcred S.A. se encontraba en la Ciudad de Buenos Aires.

Que la jurisdicción apelante entiende que la Comisión Arbitral no ha valorado con suficiente profundidad la documentación obrante en las presentes actuaciones. Advierte que en el expediente administrativo existen innumerables constancias y hechos a través de los cuales se ha verificado que durante toda la vida social la administración de Italcred S.A. se localizó en el domicilio sito en Quilmes, provincia de Buenos Aires y que, por el contrario, Italcred no ha acompañado ninguna documentación que acredite que en su domicilio de la Ciudad de Buenos Aires funcionara su administración central

Que el hecho que la fiscalización haya sido recibida en el domicilio sito en la CABA, en modo alguno determina que a esta última jurisdicción le corresponda la asignación del 20% por ser “sede central o administración”.

Que Italcred S.A., mediante nota obrante en el expediente administrativo, declara poseer tres domicilios administrativos en la provincia de Buenos Aires, todos ubicados en la localidad de Quilmes y que requerido que informe la cantidad de personal empleado en esos domicilios, manifestó que a diciembre de 2007 y diciembre de 2008 era de 119 y 130 empleados respectivamente. Asimismo, de la copia de la habilitación municipal se desprende que el inmueble sito en la calle Olavarría N° 74 de la localidad de Quilmes, se encuentra habilitado como “oficina administrativa”.

Que conforme surge de los antecedentes obrantes en las actuaciones, Italcred S.A. comenzó su vida social en un domicilio ubicado en la localidad de Quilmes, siendo inscripta ante la Dirección de Personas Jurídicas de Buenos Aires. Por lo cual, el cambio del domicilio social a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires efectuado el 2 de junio de 2004 se debió únicamente a una modificación legal, no mudándose la administración principal, la cual continuó funcionando en Quilmes, provincia de Buenos Aires, domicilio este que se trata de un inmueble de tres plantas propiedad de la firma y que no cuenta con atención al público.

Que sin perjuicio de lo expuesto, considera que el domicilio sito en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no se corresponde con “la administración o sede central” de acuerdo al concepto que deriva del art. 7° del Convenio Multilateral y que obra como condición sine qua non para la procedencia de la atribución del 20% de los ingresos a una determinada jurisdicción –aquella en la que se encuentre, justamente, la administración o sede central–. La oficina de la CABA es un local comercial, entendiéndose por tal a aquel en el cual se llevan a cabo actos de comercio, y que como tal no se encuentra previsto en el citado art. 7° del C.M. como elemento determinante para la participación de la distribución de la base imponible.

Que si no obstante la apreciación realizada sobre las características y funcionalidad del inmueble sito en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la Comisión Plenaria entendiera que se trata también de una “administración o sede central” como la existente en Buenos Aires, señala que correspondería que se disponga que ese 20% se distribuya entre sendas jurisdicciones (provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires).

Que en respuesta al traslado corrido, Hugo Leonardo Carlini (responsable solidario del deudor principal Italcred S.A.) señala que uno de los argumentos utilizados por el fisco provincial para apelar la resolución dictada por la Comisión Arbitral es que, a los efectos de determinar la jurisdicción de la sede central de los negocios de Italcred S.A., no resulta relevante el domicilio en el que la fiscalización se llevó a cabo y fue atendida por Italcred S.A. Entiende que no puede quitársele relevancia a este hecho y sostiene que el motivo por el cual la fiscalización se llevó adelante en el domicilio de Italcred S.A. en CABA es porque en dicho domicilio es donde la empresa tenía todos sus libros contables, societarios, elementos documentales relevantes, y básicamente, desde donde se toman todas las decisiones que hacen al manejo de la administración y control total de la sociedad.

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

*Que esta Comisión Plenaria observa que **la cuestión a resolver está dada en determinar cuál es la jurisdicción donde se encontraba en los períodos objeto de la determinación la administración o sede central de Italcred S.A.**, a los fines de la atribución del 20% de los ingresos provenientes de su actividad, conforme lo dispuesto por el artículo 7° del C.M.*

LA ADMINISTRACION O SEDE CENTRAL SE ENCUENTRA EN CABA Y EN PROVINCIA DE BUENOS AIRES

*Que de acuerdo a lo alegado por las partes y a las constancias obrantes en el expediente, está acreditado que en los períodos fiscales que abarca la determinación, **la administración o sede central de Italcred S.A. se encontraba en la Ciudad de Buenos Aires y en la provincia de Buenos Aires.***

EL 20% DE LOS INGRESOS DEBE DISTRIBUIRSE EN PARTES IGUALES ENTRE LAS DOS JURISDICCIONES DONDE SE ENCUENTRA LA ADMINISTRACION

*Que ante la imposibilidad, en el presente caso concreto, de medir el volumen de actividad ejercida en cada una de las jurisdicciones en donde se encontraban cada una de las administraciones (por ejemplo, en función de los porcentajes que surjan de considerar la totalidad de los gastos originados por dichas administraciones efectivamente soportados en cada una de las jurisdicciones en las que se desarrollan tales actividades), **lo aconsejable es atribuir el 20% de los ingresos provenientes de la actividad de la firma, conforme lo dispuesto por el artículo 7° del C.M., en partes iguales entre la Ciudad de Buenos Aires y la provincia de Buenos Aires por ser estas las dos jurisdicciones en donde se desarrollaba, en los períodos determinados, la administración y/o se encontraba la sede central de Italcred S.A.***

RCA 52/2017 Hugo Leonardo Carlini (solidario de Italcred SA) c/Provincia de Buenos Aires del 17.08.2017

EL 20% DE LOS INGRESOS DEBE DISTRIBUIRSE EN FUNCION DE LOS GASTOS DE CADA UNA DE LAS DOS ADMINISTRACIONES

DE NO PODER DETERMINARSE EL 20% SE DEBE DISTRIBUIR EN PARTES IGUALES ENTRE LAS DOS JURISDICCIONES

*“Que el accionante dice que la cuestión controvertida se centra en la correcta aplicación del artículo 7° del Convenio Multilateral respecto de la actividad **“Servicios de entidades de tarjetas de compra y/o crédito”**. Con respecto al 80% de los ingresos, el fisco no formuló ajuste pero con respecto a la jurisdicción donde se encontraba la sede o administración, desconoció la sede real de Italcred S.A. en la Ciudad de Buenos Aires y la consideró ubicada en la provincia de Buenos Aires.*

Que entiende que la realidad fáctica y los elementos probatorios aportados, derivan en la inevitable conclusión que durante el año 2009 la sede central o administración se encontraba en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, surgiendo ello, entre otros elementos de:

a) Que la propia Disposición reconoce que siempre se le informó a los funcionarios actuantes que el domicilio de la sede se encontraba en la CABA.

b) Que mediante Acta de Comprobación N° 010072028 de fecha 11/08/2009, se les informó a los funcionarios intervinientes que Italcred S.A. había mudado su sede de administración central a otro domicilio también ubicado en la CABA.

c) Que la inspección se desarrolló íntegramente en la CABA, lo cual evidencia que la sede central o administración se encontraba ubicada en esa jurisdicción, es decir, la fiscalización se vio obligada a llevar adelante sus tareas en la CABA y no en la provincia de Buenos Aires, por encontrarse allí toda la documentación necesaria: los libros contables y societarios. No puede desconocerse la existencia de la sede de administración en la CABA cuando la inspección trabajó durante dos años en esa jurisdicción y fue allí en donde se aportó la totalidad de la documentación y se presentaron los elementos requeridos por los funcionarios actuantes.

d) Que es en la CABA donde se tomaron las decisiones vinculadas al manejo y evolución de la empresa, tales como las reuniones de Directorio, asamblea de accionistas o socios, etc., por lo que también debe ser considerado la sede social de Italcred S.A. en el período reclamado, ya que la misma debe necesariamente estar dentro del domicilio de la sociedad, tal como surge de la escritura pública N° 330 del 2/06/2004.

e) Que el organismo fiscal, en sus propios formularios de ajuste (Formulario R-055, Formulario R-113 y Formulario R-222) consigna como domicilio de Italcred S.A. el ubicado en la CABA.

f) Un elemento adicional es el hecho que Italcred S.A. presentó en el mes de octubre de 2012 su concurso preventivo, el que se tramita en la Capital Federal, Juzgado Nacional en lo Comercial N° 24-Secretaría N° 47.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires sostiene que el domicilio que debe considerarse a los fines de atribuir el 20% de los ingresos en cuestión, de acuerdo al espíritu del artículo 7° del C.M., es aquél en el cual se encuentra la sede administrativa, lo cual no se limita al lugar donde se reúne el directorio o donde se toman decisiones empresariales, sino que es abarcativo de un conjunto de tareas administrativas, llámense liquidación de sueldos, cargas sociales e impuestos, registraciones contables, etc., las cuales son indicativas de que desde dicho lugar se dirige administrativamente la empresa.

Que está probado que dicho lugar, con el alcance mencionado en el párrafo anterior, se encontraba en la localidad de Quilmes, provincia de Buenos Aires. El hecho de que el domicilio legal o social de Italcred S.A. se encontrara ubicado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no es relevante al momento de efectuar la distribución conforme el régimen especial del artículo 7° del Convenio Multilateral.

Que, finalmente, dice que tiene relevancia el hecho de que Italcred S.A. asignó un porcentaje elevado de los gastos computables a la provincia de Buenos Aires. Así, para el año 2009 (período fiscalizado), el coeficiente de gastos declarado por el contribuyente ascendió a 88,19%, conforme papeles de trabajo aportados por la firma. Si bien este coeficiente es de aplicación para las actividades que tributan por el régimen general y no para la actividad que se discute en autos, constituye un buen parámetro sobre la importancia o magnitud relativa que tienen las actividades desarrolladas en provincia de Buenos Aires, donde –sostiene– se encontraba la sede principal de Italcred S.A.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la cuestión controvertida en lo que a su estricta competencia se refiere, está dada en determinar cuál es la jurisdicción donde se encontraba la administración o sede central de la empresa en el período determinado, a los fines de la atribución del 20% de los ingresos provenientes de la actividad de Italcred S.A., conforme lo dispuesto por el artículo 7° del C.M.

(..)

Que de acuerdo a lo alegado por las partes y a las constancias obrantes en el expediente, está acreditado que en el período fiscal de la determinación, **la administración o sede central de Italcred S.A. se encontraba en la Ciudad de Buenos Aires y en la Provincia de Buenos Aires.**

EL 20% DE LOS INGRESOS DEBE DISTRIBUIRSE EN FUNCION DE LOS GASTOS DE CADA UNA DE LAS DOS ADMINISTRACIONES

Que, en consecuencia, **el 20% de los ingresos provenientes de la actividad de la firma, conforme lo dispuesto por el artículo 7° del C.M. y teniendo en consideración que puede ser de aplicación supletoria lo dispuesto en la Resolución General N° 109/2004, debe atribuirse en función de los porcentajes que surjan de considerar la totalidad de los gastos originados por dichas administraciones efectivamente soportados en cada una de las jurisdicciones en las que se desarrollaron tales actividades.**

DE NO PODER DETERMINARSE EL 20% SE DEBE DISTRIBUIR EN PARTES IGUALES ENTRE LAS DOS JURISDICCIONES

Que, si en el presente caso concreto, hubiere imposibilidad de proceder conforme lo expuesto, esto es, medir el volumen de actividad ejercida en cada una de las jurisdicciones en donde se encontraban cada una de las administraciones, el 20% de los ingresos provenientes de la actividad de la firma **deberá atribuirse en partes iguales entre la Ciudad de Buenos Aires y la provincia de Buenos Aires por ser éstas las dos jurisdicciones en donde se desarrollaba (en el período determinado), la administración y/o se encontraba la sede central de Italcred S.A.”**

=====

15 – PRESTAMISTAS NO ORGANIZADOS COMO EMPRESA (ART.12 C.M.)

Art. 12 C.M.

80% A LA JURISDICCION DE RADICACION DE LOS BIENES EN GARANTIA

20% A LA JURISDICCION RESTANTE

En los casos de prestamistas hipotecarios o prendarios que **no estén organizados en forma de empresa** y tengan su domicilio en una jurisdicción y **la garantía se constituya sobre los bienes inmuebles o muebles situados en otra jurisdicción**, la jurisdicción donde se encuentren éstos podrá gravar el 80% (ochenta por ciento) de los ingresos brutos producidos por la operación y la otra jurisdicción el 20% (veinte por ciento) restante.

=====

16 – ENTIDADES FINANCIERAS (ART. 8 C.M.)

Art. 8 C.M.

En los casos de **contribuyentes comprendidos en el régimen de la ley de entidades financieras**, cada fisco podrá gravar la parte de ingresos que le corresponda en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivas de cada jurisdicción en la que la entidad tuviere casas o filiales habilitadas por la Autoridad de Aplicación, respecto de iguales conceptos de todo el país.

Se excluirán los ingresos correspondientes a operaciones realizadas en jurisdicciones en las que las entidades no tuvieran casas o filiales habilitadas, los que serán atribuidos en su totalidad a la jurisdicción en la que la operación hubiere tenido lugar.

R.G. (C.A.) 3/2011. ART. 3
R.G. (C.A.) 4/2014. ART. 1, 2, 3, 4 Y 5
R.G. (C.A.) 6/2014. ART. 1
R.G. (C.A.) 4/2018. ART. 1, 2, 3 Y 4
R.G. (C.A.) 12/1981. ART. 3
R.G. (C.A.) 18/2022. ART. 56 A 65

TARJETAS DE CREDITO. ENTIDADES COMPRENDIDAS EN LA LEY DE ENTIDADES FINANCIERAS (LEY 21.526)

Art. 56 R.G. (C.A.) 18/2022

La disposición prevista en el artículo precedente no resultará de aplicación a los ingresos vinculados al sistema de tarjetas de crédito obtenidos por las entidades comprendidas en la Ley N° 21.526, en cuyo caso será de aplicación lo establecido por el artículo 8° del Convenio Multilateral.

Fuente: **Resolución General 3/2011 artículo 3.**

ENTIDADES FINANCIERAS

Art. 58 R.G. (C.A.) 18/2022

A los efectos de la sumatoria prevista en el artículo 8° del Convenio Multilateral, deberán tenerse en cuenta las siguientes especificaciones:

1) La “sumatoria”-al solo fin de la obtención de las proporciones atribuibles a los fiscos- se refiere a “ingresos”, “intereses pasivos” y “actualizaciones pasivas”.

2) Los “ingresos” a que se refiere el primer párrafo del artículo citado, representan la suma de las cuentas de resultados que constituyen los ingresos brutos totales, cualquiera fuera su denominación, obtenidos en todas las

jurisdicciones en que opera la entidad. Tratándose de entidades que confeccionen los estados financieros en forma consolidada, las obligaciones establecidas por la presente deberán cumplirse respecto a sus estados financieros individuales, tomando como referencia el Estado de Resultados (sin considerar los Otros Resultados Integrales -ORI- salvo que sean reclasificados al resultado del ejercicio)".

3) Los importes a considerar son los que surgen de los Balances de Sumas y Saldos respetando el Plan de Cuentas -en su mayor nivel de apertura o grado de detalle- utilizado para la confección del Estado de Resultados, elaborados según las disposiciones del Banco Central de la República Argentina. Las entidades financieras deberán conservar y exhibir los papeles de trabajo utilizados a tal fin".

Fuente: **Resolución General 4/2014, artículo 1.**

Fuente: **Resolución General Nº 4/2018, artículo 1 y artículo 2**

Art. 59 R.G. (C.A.) 18/2022

Quedan excluidos de la sumatoria a la que se refiere el artículo anterior y al solo efecto de la obtención de las proporciones atribuibles a los fiscos, los siguientes conceptos:

1) Los resultados originados en la aplicación de normas contables de valuación según las disposiciones del Banco Central de la República Argentina.

2) Los resultados que surjan de la utilización del método del impuesto diferido.

3) El haber de la Cuenta "Provisiones aplicadas y desafectadas", siempre que su funcionamiento constituya contrapartida de la misma cuenta o de la "Cuenta Provisiones", de acuerdo con las normas fijadas al respecto por el Banco Central de la República Argentina y/o cualquier previsión, cuando implique el recupero de una pérdida.

4) Ingresos correspondientes a jurisdicciones donde no se tengan casas o filiales habilitadas por la respectiva autoridad de aplicación de acuerdo a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 8º del Convenio Multilateral.

5) Conceptos relacionados al régimen de garantía de depósitos.

6) Los resultados por intereses y ajustes de carteras transferidas no dadas de baja contablemente -referidos en las Comunicaciones 6402, 6446 y complementarias- incluidos en las cuentas detalladas en el Apéndice I que forma parte integrante del presente ordenamiento, siempre y cuando la obligación tributaria quede en cabeza de un tercero por iguales conceptos".

Fuente: **Resolución General 4/2014, artículo 2.**

Fuente: **Resolución General 4/2018, artículo 3.**

Art. 60 R.G. (C.A.) 18/2022

Los ingresos e intereses pasivos y actualizaciones pasivas a los fines de la confección de la proporción prevista en el primer párrafo del artículo 8° del Convenio Multilateral, deberán atribuirse a cada jurisdicción conforme surja de la documentación respaldatoria, excepto aquellos supuestos con tratamiento específico en los artículos siguientes.

Fuente: **Resolución General 4/2014, artículo 3.**

Art. 61 R.G. (C.A.) 18/2022

Los ingresos que se detallan a continuación, a los fines de la confección de la proporción prevista en el primer párrafo del artículo 8° del Convenio Multilateral, se atribuirán con independencia del lugar de su contabilización, en la forma prevista en el presente artículo:

- 1) Ingresos relacionados con operaciones entre entidades financieras, se atribuirán a la jurisdicción donde se encuentra la Casa Central de la entidad dadora.
- 2) Ingresos correspondientes al sistema de tarjetas de crédito, por préstamos, financiación y servicios prestados a los titulares y/o usuarios del mismo, deberán asignarse a la jurisdicción de la sucursal que captó al cliente titular de la tarjeta.
- 3) Ingresos obtenidos de los proveedores o comercios adheridos al sistema de tarjetas de crédito, deberán asignarse a la jurisdicción del lugar en que se efectúe el depósito de las rendiciones.

Fuente: **Resolución General 4/2014, artículo 4.**

Art. 62 R.G. (C.A.) 18/2022

Los ingresos e intereses pasivos y actualizaciones pasivas correspondientes a las cuentas que se detallan a continuación, a los fines de la confección de la proporción prevista en el primer párrafo del artículo 8° del Convenio Multilateral, se atribuirán con independencia del lugar de su contabilización, en la forma prevista al final del presente artículo:

- 1) Las que tengan origen en disposiciones del Banco Central de la República Argentina cuyo objetivo sea regular la capacidad prestable (efectivo mínimo, los redescuentos y adelantos en cuenta por razones de iliquidez transitoria y operaciones de mercado abierto -pases activos y pases pasivos- celebrados con el Banco Central).
- 2) Las correspondientes a inversiones que realicen las entidades financieras, como ser rentas por Títulos Públicos Nacionales, Provinciales y Municipales,

cédulas, letras, bonos, obligaciones y demás valores emitidos por entidades públicas y/o privadas, Fideicomisos Financieros (Rendimiento de Certificados de Participación y Títulos de Deuda) y/u obligaciones negociables.

3) Los intereses pasivos y actualizaciones pasivas relacionados con operaciones entre entidades financieras.

4) Los intereses pasivos y actualizaciones pasivas relacionados con Obligaciones subordinadas emitidas por los bancos.

5) Los ingresos e intereses pasivos y actualizaciones pasivas no contemplados en los incisos precedentes, que no puedan atribuirse de manera cierta a una jurisdicción determinada.

En los incisos enunciados, la atribución se realizará con los siguientes criterios:

Ingresos: Se atribuirán en la misma proporción de las restantes cuentas de ingresos financieros (cuentas 510.000 o aquellas que las reemplacen en el futuro). Para determinar el porcentaje indicado, no deberán considerarse los resultados citados en el inciso 1) del artículo anterior y los enunciados en este artículo.

Intereses pasivos y actualizaciones pasivas: Se atribuirán en la misma proporción de las restantes cuentas de egresos financieros (cuentas 520.000 o aquellas que las reemplacen en el futuro). Para determinar el porcentaje indicado no deberán considerarse los resultados previstos en los incisos 1) a 5) de este artículo.

Fuente: **Resolución General 4/2014, artículo 5.**

Art. 63 R.G. (C.A.) 18/2022

Las disposiciones previstas en los artículos 58, inc. 1º); art. 59, incs. 1º) a 5º); y 60 al 62 del presente ordenamiento, tienen vigencia a partir del período fiscal 2014 y son de aplicación desde la liquidación del séptimo anticipo, conforme el procedimiento establecido en la Resolución General N° 12/1981 (incorporada al artículo 65).

Fuente: **Resolución General 6/2014, artículo 1.**

Art. 64 R.G. (C.A.) 18/2022

Las disposiciones establecidas en los artículos 58, inciso 2º) y 3º), y en el artículo 59, inciso 6º) del presente ordenamiento, tendrán vigencia a partir del período fiscal 2018 y tendrán el carácter de obligatorias a los 30 días de su publicación en el Boletín Oficial de la Nación (artículo 24 del Reglamento Procesal, modificado por el artículo 8º de la Resolución de Comisión Plenaria N° 21/2018),

conforme el procedimiento establecido en la Resolución General N° 12/1981 (incorporada al artículo 65).

Fuente: **Resolución General 4/2018, artículo 4.**

ENTIDADES FINANCIERAS (LEY 21.526). BASE IMPONIBLE

Art. 65 R.G. (C.A.) 18/2022

Las liquidaciones serán acumulativas, comprendiendo en cada oportunidad en cuanto a la determinación de base imponible e impuesto resultante, las operaciones realizadas entre el 1° de enero y el último día del mes que se liquide.

Fuente: **Resolución General 12/1981, artículo 3.**

=====

17 – ACTIVIDAD PRIMARIA (ART.13 C.M.)

PRIMER PARRAFO DEL ART. 13

Art. 13 C.M. Primer párrafo

INDUSTRIA VITIVINICOLA Y AZUCARERA

PRODUCTOS AGROPECUARIOS, FORESTALES, MINEROS, FRUTOS DEL PAIS (EN BRUTO, SEMIELABORADOS O ELABORADOS EN LA JURISDICCION DE ORIGEN)

DESPACHADOS POR EL PROPIO PRODUCTOR SIN VENDER

PARA SU VENTA FUERA DE LA JURISDICCION PRODUCTORA (EN EL MISMO ESTADO O LUEGO DE UN PROCESO DE ELABORACION)

JURISDICCION PRODUCTORA: PRECIO MAYORISTA, OFICIAL O CORRIENTE EN PLAZA EN EL MOMENTO DEL DESPACHO DE LA JURISDICCION PRODUCTORA (EN SU DEFECTO 85% DEL PRECIO DE VENTA)

EL BIEN SALE SIN VENDER DE LA JURISDICCION PRODUCTORA

En el caso de 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, cuando sean **despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora**, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, plantas de fraccionamiento o a terceros, el **monto imponible para la jurisdicción productora será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición.**

DIFICULTADES. 85% DEL PRECIO DE VENTA

Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al **85% (ochenta y cinco por ciento) del precio de venta** obtenido.

JURISDICCIONES COMERCIALIZADORAS. ART. 2 C.M.

Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el monto imponible asignado a la jurisdicción productora, con arreglo al régimen establecido por el artículo 2º.

PRODUCTORES AGROPECUARIOS

R.G. (C.A.) S/N 25/03/1982. ART. 1 Y 2
R.G. (C.A.) 18/2022. ART. 68 Y 69

CRÍA DE GANADO EN UNA JURISDICCION. RECRÍA Y ENGORDE EN OTRA JURISDICCION (ART.68)

La liquidación de las operaciones en las cuales un contribuyente cría ganado en una jurisdicción y efectúa su recría y engorde en otra, para luego despacharlo sin facturar -para su venta- a una tercera jurisdicción, se regirá por las normas previstas en el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral.

A tal fin, las jurisdicciones en las que se efectúe la cría y la recría y engorde, serán consideradas como productoras, atribuyéndoseles conjuntamente el precio mayorista o, en su defecto, el 85% del precio de venta obtenido.

Las Jurisdicciones en las cuales se efectúe la comercialización podrán gravar la diferencia entre el precio obtenido y el valor atribuido a las productoras según lo expresado en el párrafo anterior.

Fuente: **Resolución General s/n del 25/03/82, artículo 1.-**

DISTRIBUCION DEL 85% ENTRE LAS JURISDICCIONES PRODUCTORAS (ART.69)

Entre las Jurisdicciones productoras la atribución de base imponible deberá efectuarse exclusivamente **en función de los gastos soportados en cada una de ellas**, de conformidad con lo dispuesto al respecto por el régimen general, artículos 2°, inciso a), 3° y 4° del Convenio Multilateral.

Fuente: **Resolución General s/n del 25/03/82, artículo 2.-**

RCA 46/2019 **Total Austral sucursal Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires** del 13.11.2019

EXPLOTACION DE YACIMIENTOS HIDROCARBURIFEROS

SE EXTRAE EL CRUDO EN NEUQUEN Y SE LO DESPACHA SIN FACTURAR PARA SU COMERCIALIZACION EN PBA

DISTRIBUCION DEL 85% VS PRECIO MAYORISTA O FICIAL O CORRIENTE EN PLAZA

DISTRIBUCION SECUNDARIA EXCLUSIVAMENTE ENTRE LA JURISDICCIONES COMERCIALIZADORAS

*“Que la accionante señala que **explota yacimientos de hidrocarburos en las provincias del Neuquén y Tierra del Fuego. La totalidad del crudo extraído en los yacimientos ubicados en Neuquén lo despacha sin facturar para su***

comercialización en Puerto Rosales, provincia de Buenos Aires. Dice que conforme el art. 13 del Convenio Multilateral (que transcribe) **únicamente corresponde la atribución por el 85%-15% cuando existan dificultades para establecer el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición.** En contraposición, en todos aquellos casos en que sea posible establecer un precio mayorista, oficial o corriente en plaza en el lugar de expedición, no corresponderá efectuar la atribución del 85% (jurisdicción productora) y 15% (jurisdicción comercializadora), teniendo en cuenta que esa atribución de la materia gravada es claramente subsidiaria, es decir, resulta solo aplicable ante la dificultad de establecer aquel precio mayorista.

LA FIRMA APLICÓ EL PRECIO DE PLAZA

Que **Total Austral S.A. no utilizó la atribución por el 85%-15%**, dada la ausencia de dificultades en la determinación del precio en plaza de los hidrocarburos extraídos en la provincia del Neuquén, que son despachados de esa provincia sin facturar y comercializados en la provincia de Buenos Aires. En este caso, al ser el crudo transportado desde Neuquén a Buenos Aires sin tratamiento ni valor agregado alguno, y vendido en ese mismo estado en Buenos Aires, el precio en plaza es fácilmente obtenible, neteando del precio de venta en Buenos Aires el costo de transporte/flete, el cual se encuentra regulado y tarifado por la Secretaría de Energía de la Nación.

DISTRIBUCION DEL 15% RESTANTE

Que, por otra parte, manifiesta que ARBA sostiene que respecto de la distribución del 15% restante de los ingresos provenientes de la actividad de “Extracción de petróleo crudo y gas natural”, entre las jurisdicciones no productoras, procedió de acuerdo a lo prescripto por la **Resolución de la Comisión Arbitral N° 1/2009** que resuelve el prorrateo del 15% asignable entre las jurisdicciones donde se comercializa el bien y la **Resolución de la Comisión Arbitral N° 33/2010**, que determina las jurisdicciones a tener en cuenta al momento del prorrateo, siendo la provincia de Buenos Aires una de las jurisdicciones comercializadoras. Ahora bien, al distribuir ese 15%, ARBA excluye de esa distribución a las jurisdicciones productoras, a pesar de que el artículo 13 del C.M. claramente incluye en esa distribución del 15% restante a todas las jurisdicciones.

Que, finalmente, señala que ARBA determinó un coeficiente unificado aplicable exclusivamente para la distribución del 15% del precio de venta de los productos de la firma, resultante en un coeficiente exclusivo para la provincia de Buenos Aires para las actividades de venta de petróleo crudo/gas y de los líquidos resultantes del tratamiento que se efectúa en la planta de General Cerri, respetando para el resto de las actividades encuadradas en el art 2° del C.M. los coeficientes determinados por la empresa.

Entiende que el criterio adoptado por el fisco colisiona claramente con la “teoría de la unicidad” o “convenio sujeto”, a pesar de que la propia ARBA reconoció expresamente que dicho organismo adopta dicha teoría.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

NO EXISTE PRECIO MAYORISTA, OFICIAL O CORRIENTE EN PLAZA

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Buenos Aires** señala que está de acuerdo con el contribuyente en cuanto al carácter de subsidiaria de la distribución del 85% correspondiente a la jurisdicción productora. Sostiene –en eso difiere con la postura de la firma– en que **sí existen dificultades para establecer el precio mayorista, oficial o corriente en plaza**: el hecho de que la firma obtenga el precio mayorista, oficial o corriente en plaza, deduciendo del precio de venta en Buenos Aires, el costo de transporte/flete, **es prueba suficiente de que no existe a ciencia cierta precio mayorista, oficial o corriente en plaza**. Dicho con otras palabras, **lo que hace la firma es estimar el citado precio**, que implica necesariamente que si debe estimarlo a partir del precio obtenido en la jurisdicción productora y descontar el precio del flete, es que **no existe un precio en la jurisdicción productora**. La segunda alternativa que dispone el Convenio Multilateral para calcular el monto imponible asignable a la jurisdicción productora (85% del precio de venta obtenido) también constituye de cierta forma una “estimación” y, entiende, que precisamente por ello se la considera una forma de atribución subsidiaria. **En el caso, agrega, no es posible identificar el precio mayorista, oficial corriente en plaza**, siendo por lo tanto adecuada la forma en que la fiscalización procedió a distribuir los ingresos alcanzados por el régimen especial del artículo 13, primer párrafo, del C.M., toda vez que no hizo más que aplicar estrictamente lo ordenado por el mismo. **Existiendo, entonces, dificultades para establecer el precio mayorista, oficial o corriente en plaza en el lugar de expedición, el propio texto del Convenio Multilateral manda (obliga) a tomar como pauta de valorización el indicado por la segunda alternativa (asignando el monto imponible a la jurisdicción productora considerando el 85% del precio de venta y el 15 % restante entre las jurisdicciones en las cuales se comercialicen tales productos, con arreglo al régimen establecido por el artículo 2°).**

DISTRIBUCION DE LA DIFERENCIA ENTRE LAS JURISDICCIONES COMERCIALIZADORAS

Que manifiesta que el segundo error de interpretación que comete Total Austral Sucursal Argentina S.A. es el referido a la distribución de la diferencia entre los ingresos brutos totales y el monto imponible atribuido a la jurisdicción productora. El artículo 13, primer párrafo, establece como requisitos imprescindibles para su aplicación, que los productos que menciona sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora. De esto **se deduce que, forzosamente, la jurisdicción productora y la comercializadora no pueden coincidir**. En el caso que la producción fuera vendida en la misma jurisdicción productora, no sería de aplicación el artículo 13 sino el régimen general del artículo 2° del Convenio Multilateral. Entiende, entonces, que si corresponde la aplicación del artículo 13, primer párrafo, en virtud de que se cumplen los requisitos que éste dispone, **están por un lado la o las jurisdicciones productoras y por el otro la o las jurisdicciones comercializadoras**, y para cada una de ellas, el mismo artículo establece qué

parte del monto imponible les corresponde. Así, a la jurisdicción productora se le debe atribuir el precio mayorista, oficial o corriente en plaza (o el 85% del precio de venta obtenido en caso de dificultades para establecerlo) y a las jurisdicciones comercializadoras, la diferencia entre los ingresos brutos totales y el monto asignado a la jurisdicción productora, con arreglo al régimen estipulado por el artículo 2°.

Que, finalmente, dice que la accionante entiende que la determinación de un coeficiente para distribuir la diferencia correspondiente a las jurisdicciones comercializadoras, aparte del coeficiente unificado aplicable a las actividades que tributan por el artículo 2° del Convenio Multilateral, colisiona con la “teoría de la unicidad” o “convenio sujeto”. Alega que este proceder, en nada se relaciona con la problemática planteada a partir de las teorías “convenio sujeto”- “convenio actividad”. Cuando una empresa desarrolla varias actividades, como es el caso de la firma accionante, debe procederse a analizar las mismas a fin de determinar si le es aplicable alguno de los regímenes especiales a alguna de ellas. Si determinada actividad no tiene previsto un régimen especial de distribución de la base imponible, vía residual, se aplica el régimen general. Dice que esto significa, para el presente caso, que una vez establecido que para las actividades de “Extracción de petróleo crudo y gas natural” y “Fabricación de productos de la refinación del petróleo”, resulta de aplicación el régimen especial dispuesto por el artículo 13, primer párrafo, ya no le es de ninguna forma aplicable el régimen general, por lo tanto, la determinación de los ingresos originados en dicha actividad atribuibles a cada jurisdicción debe realizarse con arreglo al artículo 13, primer párrafo. O sea, cuando el mencionado artículo establece que: “Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2”, está disponiendo la forma en que deben distribuirse los ingresos entre las jurisdicciones comercializadoras, no que deban sumarse a los ingresos que tributan por el régimen general. Es decir, establece los criterios de distribución para la referida diferencia, más dicha distribución debe realizarse teniendo en cuenta las particularidades que el régimen especial impone.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en determinar: 1) si corresponde atribuir los ingresos por la actividad de “extracción de petróleo crudo y gas natural” a la jurisdicción del Neuquén, conforme al precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y lugar de expedición, como pretende la accionante, o si el monto imponible para dicha jurisdicción es el equivalente al 85% del precio de venta final obtenido, como sostiene la provincia de Buenos Aires. 2) cómo deben distribuirse los ingresos atribuibles a las jurisdicciones comercializadoras – “distribución secundaria”–, dentro del régimen especial previsto en el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral.

Que respecto del primer punto controvertido, el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, en su parte pertinente, reza: “... el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se

considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85%) del precio de venta obtenido...”.

Que de la citada norma se desprende que existiendo un precio mayorista oficial o corriente en plaza en el lugar de expedición o pudiendo éste ser determinado, el mismo será atribuible a la jurisdicción productora y solo cuando dicho precio no pueda ser determinado será atribuible el 85% del precio de venta obtenido.

PRECIO DE VENTA MENOS GASTOS DE TRANSPORTE

Que en el presente caso concreto, a efectos de la determinación del valor referido en el considerando anterior, **se deberá tomar el precio de las ventas efectuadas por la empresa productora, detrayendo los gastos de transporte, por ser estos posteriores al despacho fuera de la jurisdicción productora**, conforme el criterio establecido por las **Resoluciones de la Comisión Arbitral N° 66/2005, N° 12/2011 y N° 24/2017**.

Que, por lo expuesto, en este punto le asiste razón al accionante.

Que respecto del segundo punto controvertido, el artículo 13 del Convenio Multilateral –como queda dicho– es un régimen especial que establece una forma específica para la distribución de los ingresos brutos del contribuyente, es decir, **determina la porción de dichos ingresos entre aquellas jurisdicciones en que se produce el bien y en las que se comercializa**, cuando se dan las circunstancias en él previstas; esto es, que los productos que menciona sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora; y así, se tiene que para la jurisdicción productora el “...monto imponible será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición... **y las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2°**”.

DISTRIBUCION SECUNDARIA EXCLUSIVAMENTE ENTRE LA JURISDICCIONES COMERCIALIZADORAS

Que de dicha redacción surge claramente cómo se debe proceder para cumplir con la norma, lo cual no admite otra posibilidad, estableciendo que las jurisdicciones que participen de la distribución sean únicamente la productora y aquella o aquellas en las que se comercialicen las mercaderías, en este último caso, con arreglo al régimen establecido en el artículo 2° del Convenio. En consecuencia, **la distribución debe realizarse exclusivamente entre las jurisdicciones en las que se comercializa el producto que, en este caso, es únicamente la provincia de Buenos Aires**.

Que para obtener el coeficiente unificado aplicable únicamente entre las jurisdicciones comercializadoras, Total Austral Sucursal Argentina S.A. debe considerar solamente los ingresos correspondientes a dicha distribución secundaria –diferencia entre los ingresos asignados a la jurisdicción productora por atribución directa y los provenientes de la venta de petróleo–; y los gastos vinculados”.

RCP 06/2018 **Aguas Danone de Argentina SA c/Provincia de Mendoza** del
08.03.2018

EXTRACCION Y EMBOTELLADO DE AGUAS MINERALES. APLICACIÓN DEL
ART. 13 PRIMER PARRAFO DEL C.M.

*“El Expte. C.M. N° 1418/2016 “Aguas Danone de Argentina S.A c/ provincia de Mendoza”, en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la **Resolución (C.A.) N° 33/2017**;*

*Que la apelante, en su recurso, señala –en síntesis– que lo que debe decidir la Comisión es si debe aplicarse el artículo 2° o el art. 13 del C.M. a los fines de distribuir la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos. Tributa conforme la actividad extractiva (Extracción y embotellado de aguas minerales) y aplica la base imponible y las alícuotas para dicha actividad. **El fisco, en cambio, entiende como industrial la actividad de la firma durante los períodos 2011 a 2014 pero no distribuyó la base imponible en función de lo previsto por el artículo 2° del Convenio Multilateral.** En el resto de los períodos –2001 a 2010 y 2015 a 2017– el fisco entendió que la actividad era la extractiva y durante esos períodos no hubo discordancia en relación a la calificación de la actividad como extractiva y la aplicación del artículo 13 del Convenio Multilateral a fin de distribuir la base imponible. **Sostiene, que es claro que si la actividad es industrial debe distribuirse la base imponible conforme lo prescribe el artículo 2° del Convenio Multilateral. Si la actividad es extractiva, la distribución debe realizarse conforme el artículo 13 del Convenio Multilateral.***

(..)

Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral. En efecto, la apelante no aporta ningún elemento que conmueva esa decisión, por lo que cabe ratificar en todos sus términos la Resolución N.° 33/2017 dictada por la Comisión Arbitral.

(..”).

RCA 33/2017 **Aguas Danone de Argentina SA c/Provincia de Mendoza** del
10.05.2017

EXTRACCION Y EMBOTELLADO DE AGUAS MINERALES. APLICACIÓN DEL
ART. 13 PRIMER PARRAFO DEL C.M.

*“Que la accionante expresa que el fisco entendió que la actividad desarrollada por la firma, identificada como **“Extracción y embotellado de aguas minerales”** bajo el código de actividad 155412, es “industrial”, pese a lo cual **consideró como base imponible la pertinente para las actividades extractivas por aplicación del primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral y no la prevista en su artículo 2°.** Manifiesta que el fisco no puede calificar como “industrial” a su actividad y a la vez considerar la base imponible*

315

de acuerdo a lo previsto por el artículo 13 del Convenio Multilateral, reservado sólo a las actividades primarias. Agrega que si la actividad fuera industrial, debería distribuirse la base conforme las provisiones del artículo 2° del Convenio Multilateral, lo que le generaría un pago en exceso en los períodos reclamados, cuya repetición solicitó.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE MENDOZA

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Mendoza** señala que el caso traído por Aguas Danone de Argentina S.A. **no resulta competencia de la Comisión Arbitral**, por cuanto no se ventilan cuestiones vinculadas a la distribución de base imponible entre fiscos, ni se trata de un supuesto de “demanda de repetición”, como falazmente invoca la accionante. La queja de Aguas Danone de Argentina S.A. se dirige contra la alícuota con que su actividad ha sido gravada por la provincia de Mendoza y no al encuadre de su actividad ni a la naturaleza extractiva o industrial de la misma, aspectos todos en los cuales no existe controversia alguna.

Que así las cosas, sostiene que se está frente a un supuesto en el cual no se controvierte ninguna cuestión derivada de la aplicación del Convenio Multilateral, como exige su artículo 24, inciso b), para habilitar la competencia de la Comisión Arbitral. En efecto, existe coincidencia entre el fisco y el contribuyente respecto de cuál es la naturaleza de su actividad de extracción y embotellamiento de aguas minerales, y cuál el régimen aplicable para asignar la base imponible, concretamente el del artículo 13 del Convenio Multilateral, que es el que la propia firma ha aplicado, pero tomando una alícuota diferente a la que le corresponde según la legislación provincial. Insiste, por ello, en señalar que la queja se dirige exclusivamente a cuestionar la cuantía de la alícuota que la provincia de Mendoza impuso a esa actividad, y no al encuadre o tratamiento de ésta.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta **Comisión Arbitral** observa que la acción intentada por **Aguas Danone de Argentina S.A.** no puede prosperar. La aplicación al caso concreto del artículo 13 del Convenio Multilateral a la actividad ha sido efectuada por la propia firma en relación con los ingresos atribuibles a la provincia de Mendoza, y esto no es puesto en cuestión por esa jurisdicción, ni por ninguna otra.

LA CONTROVERSIA SE CIRCUNSCRIBE A LA APLICACIÓN DE LA ALICUOTA

Que consecuentemente, **el planteo concreto efectuado por la accionante se encuentra circunscripto a la alícuota que ha impuesto la provincia de Mendoza** a los ingresos atribuidos a esa jurisdicción por aplicación de las disposiciones del artículo 13 del Convenio Multilateral a la actividad de “Extracción y embotellado de aguas minerales” (Código de actividad 155412), aspecto ajeno a la competencia de esta Comisión Arbitral.

Que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral han sostenido en reiteradas ocasiones que **todo aquello que esté relacionado con la política fiscal que se implemente en las jurisdicciones adheridas no es materia de análisis** por parte de dichos organismos, puesto que ello es materia propia y exclusiva de cada uno. En consecuencia, **escapa a la competencia de esta Comisión Arbitral establecer la alícuota aplicable para determinada actividad**".

RCP 05/2018 **Aguas Danone de Argentina SA c/Provincia de Mendoza** del 08.03.2018

EXTRACCION Y EMBOTELLADO DE AGUAS MINERALES. APLICACIÓN DEL ART. 13 PRIMER PARRAFO DEL C.M.

*"El Expte. C.M. N° 1413/2016 "Aguas Danone de Argentina S.A c/ provincia de Mendoza", en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la **Resolución (C.A.) N° 31/2017**;*

*Que la apelante, en su recurso, señala –en síntesis– que lo que debe decidir la Comisión es si debe aplicarse el artículo 2° o el art. 13 del C.M. a los fines de distribuir la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos. Tributa conforme la actividad extractiva (Extracción y embotellado de aguas minerales) y aplica la base imponible y las alícuotas para dicha actividad. **El fisco, en cambio, entiende como industrial la actividad de la firma durante los períodos 2011 a 2014 pero no distribuyó la base imponible en función de lo previsto por el artículo 2° del Convenio Multilateral.** En el resto de los períodos –2001 a 2010 y 2015 a 2017– el fisco entendió que la actividad era la extractiva y durante esos períodos no hubo discordancia en relación a la calificación de la actividad como extractiva y la aplicación del artículo 13 del Convenio Multilateral a fin de distribuir la base imponible. Sostiene, que **es claro que si la actividad es industrial debe distribuirse la base imponible conforme lo prescribe el artículo 2° del Convenio Multilateral. Si la actividad es extractiva, la distribución debe realizarse conforme el artículo 13 del Convenio Multilateral.***

(..)

Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral. En efecto, la apelante no aporta ningún elemento que conmueva esa decisión, por lo que cabe ratificar en todos sus términos la Resolución N.° 31/2017 dictada por la Comisión Arbitral.

(..)".

RCA 31/2017 **Aguas Danone de Argentina SA c/Provincia de Mendoza** del 10.05.2017

EXTRACCION Y EMBOTELLADO DE AGUAS MINERALES. APLICACIÓN DEL ART. 13 PRIMER PARRAFO DEL C.M.

*“Que la accionante expresa que el fisco entendió que la actividad desarrollada por la firma, identificada como **“Extracción y embotellado de aguas minerales”** bajo el código de actividad 155412, es “industrial”, pese a lo cual **consideró como base imponible la pertinente para las actividades extractivas por aplicación del primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral y no la prevista en su artículo 2°**. Manifiesta que el fisco no puede calificar como “industrial” a su actividad y a la vez considerar la base imponible de acuerdo a lo previsto por el artículo 13 del Convenio Multilateral, reservado sólo a las actividades primarias. Agrega que si la actividad fuera industrial, debería distribuirse la base conforme las previsiones del artículo 2° del Convenio Multilateral, lo que le generaría un pago en exceso en los períodos reclamados, cuya repetición solicitó.*

OPINION DE LA PROVINCIA DE MENDOZA

*Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Mendoza** señala que el caso traído por Aguas Danone de Argentina S.A. **no resulta competencia de la Comisión Arbitral**, por cuanto **no se ventilan cuestiones vinculadas a la distribución de base imponible entre fiscos**, ni se trata de un supuesto de “demanda de repetición”, como falazmente invoca la accionante. **La queja de Aguas Danone de Argentina S.A. se dirige contra la alícuota con que su actividad ha sido gravada por la provincia de Mendoza** y no al encuadre de su actividad ni a la naturaleza extractiva o industrial de la misma, aspectos todos en los cuales no existe controversia alguna.*

*Que así las cosas, sostiene que se está frente a un supuesto en el cual no se controvierte ninguna cuestión derivada de la aplicación del Convenio Multilateral, como exige su artículo 24, inciso b), para habilitar la competencia de la Comisión Arbitral. En efecto, **existe coincidencia entre el fisco y el contribuyente respecto de cuál es la naturaleza de su actividad de extracción y embotellamiento de aguas minerales, y cuál el régimen aplicable para asignar la base imponible, concretamente el del artículo 13 del Convenio Multilateral**, que es el que la propia firma ha aplicado, pero tomando una alícuota diferente a la que le corresponde según la legislación provincial. Insiste, por ello, en señalar que la queja se dirige exclusivamente a cuestionar la cuantía de la alícuota que la provincia de Mendoza impuso a esa actividad, y no al encuadre o tratamiento de ésta.*

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

*Que esta Comisión Arbitral observa que la acción intentada por Aguas Danone de Argentina S.A. no puede prosperar. **La aplicación al caso concreto del artículo 13 del Convenio Multilateral a la actividad ha sido efectuada por la propia firma en relación con los ingresos atribuibles a la provincia de Mendoza, y esto no es puesto en cuestión por esa jurisdicción, ni por ninguna otra.***

Que consecuentemente, el planteo concreto efectuado por la accionante se encuentra circunscripto a la alícuota que ha impuesto la provincia de Mendoza a

los ingresos atribuidos a esa jurisdicción por aplicación de las disposiciones del artículo 13 del Convenio Multilateral a la actividad de “Extracción y embotellado de aguas minerales” (Código de actividad 155412), **aspecto ajeno a la competencia de esta Comisión Arbitral.**

Que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral han sostenido en reiteradas ocasiones que **todo aquello que esté relacionado con la política fiscal que se implemente en las jurisdicciones adheridas no es materia de análisis** por parte de dichos organismos, puesto que ello es materia propia y exclusiva de cada uno. En consecuencia, **escapa a la competencia de esta Comisión Arbitral establecer la alícuota aplicable para determinada actividad**”.

RCP 03/2017 Tecpetrol SA c/Provincia de Buenos Aires del 09.03.2017

LA DISTRIBUCION SECUNDARIA DEBE REALIZARSE ENTRE LAS JURISDICCIONES COMERCIALIZADORAS

A LA JURISDICCION PRODUCTORA SE LE DEBE ASIGNAR EL PRECIO QUE SE UTILIZA PARA EL PAGO DE LAS REGALIAS (VALOR BOCA EN POZO) QUE ES EL PRECIO CORRIENTE EN PLAZA EN EL LUGAR DE EXPEDICION

“El Expte. C.M. N° 1200/2014 “Tecpetrol S.A. c/ provincia de Buenos Aires”, en el que la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la **Resolución (C.A.) N° 16/2016**;

(..)

Que la firma apelante entiende que la Comisión Arbitral confunde la metodología de distribución mensual de la base imponible que establece el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, con el armado del coeficiente unificado del artículo 2° del Convenio Multilateral. Considera que lo único que realiza el artículo 13, primer párrafo, del C.M. es establecer el criterio de distribución de la base imponible mensual de los ingresos obtenidos en dicho marco.

Que dice que en tanto el artículo 13 del Convenio Multilateral no establece cuáles son los ingresos y gastos que deben computarse (y cuáles no) a los fines del armado del “coeficiente unificado”, ni tampoco establece que deban confeccionarse dos coeficientes unificados (uno para las jurisdicciones comercializadoras y otro coeficiente para el resto de las jurisdicciones y actividades), cabe razonablemente concluir que en el caso de contribuyentes que encuadren su actividad en el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, deberán confeccionar un único coeficiente unificado del artículo 2° en forma normal y habitual, es decir, sin la distinción que propone la resolución recurrida, y deberán en consecuencia computar la totalidad de ingresos y gastos para su armado, considerando para ello a la totalidad de las jurisdicciones (sea cual sea la condición que revistan, ya sea productora, comercializadora, o ninguna de ésta), que es precisamente lo que ha realizado la firma en los periodos ajustados por la determinación de oficio.

Que finalmente, como agravio en subsidio plantea que si se decidiera confirmar lo resuelto por la resolución recurrida, se aclare cuáles son los “gastos vinculados” a que alude la resolución.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Buenos Aires** manifiesta que de la lectura del recurso se advierte que Tecpetrol no introduce ningún elemento ni agravio distinto a los planteados en oportunidad de acudir ante la Comisión Arbitral, motivo por el cual lo alegado –entiende– no logra conmover lo resuelto por el citado organismo. Solicita que se confirme la resolución apelada.

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a dejar sin efecto el decisorio de la Comisión Arbitral. En efecto, la apelante no aporta ningún elemento que conmueva esa decisión. En este caso concreto, **los ingresos atribuibles a la jurisdicción comercializadora –“distribución secundaria”–**, dentro del régimen especial previsto en el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, es decir, la diferencias entre el ingreso bruto total y el monto imponible atribuido a las jurisdicciones productoras, **debe asignarse exclusivamente entre las provincias de Buenos Aires, Chubut y Neuquén puesto que son las únicas en las que se comercializa el producto en cuestión.**

Que respecto del coeficiente de gastos, la provincia de Buenos Aires acredita que **Tecpetrol informó en la etapa del procedimiento determinativo que los gastos relacionados con la “distribución secundaria” corresponden solamente al transporte del crudo.**

Que sin perjuicio de lo anteriormente dicho, cabe aclarar que esta Comisión Plenaria tuvo oportunidad de definir la correcta valoración del petróleo crudo que sale sin facturar de la jurisdicción productora. Que a esos efectos, es necesario recordar que el art. 13 atribuye en forma directa un monto imponible específico y para ello expresa textualmente que “... el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85%) del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2º”.

Que establece que existiendo un precio mayorista oficial o corriente en plaza en el lugar de expedición o pudiendo éste ser determinado, el mismo será atribuible a la jurisdicción productora y solo cuando dicho precio no pueda ser determinado será atribuido el 85% del precio de venta obtenido.

Que en esta inteligencia, **el precio determinado es el precio que se utiliza para el pago de las regalías, que es el “valor boca de pozo”.** Este se

considera idóneo para aplicar el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, **entendiendo que el mismo es el precio corriente en plaza en el lugar de expedición**, el que debe compararse con el precio de venta obtenido, siendo la diferencia entre ambos la que debe considerarse a los fines de la distribución entre las jurisdicciones en las que se comercializa el producto”.

RCA 24/2017 Ysur Energía Argentina SRL c/Provincia de Neuquén del 05.04.2017

EXTRACCION DE PETROLEO Y GAS NATURAL

CORRESPONDE A LA JURISDICCION PRODUCTORA EL PRECIO DE VENTA MENOS LOS GASTOS POSTERIORES AL DESPACHO FUERA DE LA JURISDICCION PRODUCTORA

VALOR BOCA DE POZO MAS LOS GASTOS PREVIOS AL DESPACHO

“Que la accionante se agravia: i) del cómputo de las regalías hidrocarburíferas como gastos computables y ii) de la atribución de los ingresos por la actividad de “extracción de petróleo crudo y gas natural” a la jurisdicción del Neuquén, conforme al precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición.

(..)

*Que en cuanto a la aplicación del primer párrafo del art. 13 del C.M., señala que la base imponible que corresponde atribuir a Neuquén es el 85% del precio de venta final obtenido. **Niega la existencia de un precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición**, como así también la posibilidad de determinarlo, sosteniendo que en el caso concreto no se verificó en Neuquén, en el período reclamado, “un valor oficial o uno representativo del conjunto de operaciones relativas al crudo y gas” publicado por una bolsa, feria o comisión local, que permitan obtener valores de mercado u oficiales del crudo en cuestión. Dice que las alternativas previstas en el artículo 13, primer párrafo, son dos y que el actuar del fisco implica una tercera alternativa no prevista en el Convenio: el organismo fiscal, según la firma, para arribar al “precio ajustado por API” que determinó como precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición, partió de precios promedio de venta en cada mes, y no de los precios reales obtenidos en cada transacción de venta, al que luego le detrajo los gastos efectivamente incurridos desde su despacho en Neuquén hasta el momento de disposición por el adquirente en el lugar de destino. Concluye que el procedimiento de determinación creado por la DPR evidencia que el teórico “precio mayorista” al que arribó el organismo fiscal no resulta de la mera comprobación de transacciones con entrega dentro de la jurisdicción, lo que demuestra su inexistencia y descarta la aplicación de la primera alternativa prevista en el art. 13, primer párrafo, del Convenio. Añade que el crudo de origen neuquino tiene más grados API que los de otros orígenes, por este motivo, los productores neuquinos como es el caso de YSUR, obtienen del sistema de transporte una compensación por la pérdida de calidad del producto cuando se*

321

mezcla con todos los crudos que se ingresan al oleoducto. Esta compensación, según la firma, se refleja en el precio en un mayor volumen de crudo vendido. Alega que la DPR no tuvo en cuenta tales consideraciones sobre dicha compensación que la firma vendió e incluyó en el volumen facturado duplicando, en el ajuste efectuado, la base del impuesto.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE NEUQUEN

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia del Neuquén afirma que (..).**

Que respecto a la aplicación del primer párrafo del artículo 13 del C.M., la provincia del Neuquén señala que la recta aplicación de la citada **norma obliga a aplicar, en primer término y como regla general, en los casos de despacho sin facturar de productos primarios para su venta o refinación fuera de la jurisdicción productora, a la atribución a dicha jurisdicción de los ingresos equivalentes al precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición.** Que en el caso de que no exista tal precio, a la luz de los propios fines de la norma, el mismo puede ser establecido. **Supletoriamente, y en el caso que existan dificultades para establecerlo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido.** Este último supuesto –dice– no se verifica en el caso planteado por Ysur. Que sostiene que mediante un simple mecanismo de deducción de gastos del precio final al cual se vende el producto en la provincia de Buenos Aires (Puerto Rosales), se arriba así al precio mayorista en la jurisdicción de origen, cumpliendo en un todo con el art. 13 C.M. A tal efecto, señala que **la inspección procedió a detraer del precio de venta los gastos efectivamente incurridos por la empresa (fletes y almacenaje) desde el lugar de origen hasta su entrega fuera de la jurisdicción, ajustado por grado API.** Puntualiza que el grado API determina que un crudo sea más o menos apreciado económicamente y en el caso de Neuquén el crudo tiene una calidad mayor en grados API respecto del crudo en otras jurisdicciones y destaca que el grado API de venta utilizado surge del promedio de los grados API de las facturas de ventas mensuales. Agrega, además, respecto del ajuste grado API, que las solas facturas de venta y notas de crédito, que fueron acompañadas por la firma en las actuaciones administrativas, no demuestran la operación de compensación en mayor cantidad de metros cúbicos de petróleo que la accionante describe. Dichas constancias no constituyen, en sí mismas, un elemento probatorio apto para demostrar la compensación que la firma alega; ello, por cuanto del análisis de estos documentos resulta imposible dilucidar si hubo por cada transacción una compensación en volumen de petróleo a su favor.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está ceñida en determinar: 1) si las regalías hidrocarburiíferas, a los fines de la confección del coeficiente de gastos, deben computarse como gasto, como pretende la provincia del Neuquén o, por el contrario, si deben considerarse no computables a esos efectos, como sostiene Ysur Argentina SRL, y 2) si corresponde atribuir los ingresos por la actividad de “extracción de petróleo crudo y gas natural” a la

jurisdicción del Neuquén, conforme al precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y lugar de expedición, como pretende la provincia del Neuquén, o si el monto imponible para dicha jurisdicción es el equivalente al 85% del precio de venta final obtenido, como sostiene la accionante.

(..)

Que respecto del segundo punto controvertido, el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, en su parte pertinente, reza: "... el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85%) del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2º".

*Que de la citada norma se desprende que **existiendo un precio mayorista oficial o corriente en plaza en el lugar de expedición o pudiendo éste ser determinado, el mismo será atribuible a la jurisdicción productora y solo cuando dicho precio no pueda ser determinado será atribuible el 85% del precio de venta obtenido.***

PRECIO DE VENTA MENOS LOS GASTOS POSTERIORES AL DESPACHO FUERA DE LA JURISDICCION PRODUCTORA

*Que en el presente caso, a efectos de la determinación del valor referido en el considerando anterior, **se deberá tomar el precio de las ventas efectuadas por la empresa productora, detrayendo los gastos posteriores al despacho fuera de la jurisdicción productora, con el correspondiente ajuste por grados API, conforme el criterio establecido por las Resoluciones de la C.A. N° 66/2005 y N° 12/2011.***

VALOR BOCA DE POZO MAS LOS GASTOS PREVIOS AL DESPACHO

*Que es dable aclarar que **dicho precio es equivalente al Valor Boca de Pozo (VBP), incrementado, de corresponder, con los gastos realizados en la jurisdicción productora con carácter previo al despacho**".*

RCA 40/2013 YPF SA c/Provincia de Tierra del Fuego del 21.08.2013

PARTE DEL CRUDO EXTRAIDO DE TIERRA DEL FUEGO SIN FACTURAR HACIA LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES ES LUEGO EXPORTADO

NO SE PUEDE REDUCIR LA BASE DE IMPOSICION DE LA JURISDICCION PRODUCTORA POR EL HECHO QUE EL CRUDO EN LA DESTILERIA SEA INDUSTRIALIZADO Y LUEGO SE EXPORTE

"Que YPF dice que la divergencia con la Provincia surge porque la DGR interpreta que el Régimen Especial previsto en el art. 13 del C.M. le otorga derecho a apropiarse del 100% del valor (VBP) del crudo extraído de Tierra del

323

Fuego, sin facturar y transportado a la Provincia de Buenos Aires, sin considerar que parte de ese crudo es exportado vía sus subproductos. Es decir, **la DGR pretende en definitiva gravar con el impuesto el crudo procesado y posteriormente exportado**, contrariando así no sólo el Código Fiscal sino también el Convenio.

Que el único argumento que esboza el Fisco para sustentar esta causal de ajuste, es sostener que el hecho imponible que genera la base imponible que tributa por el art. 13 del C.M. se configura en el momento en que la producción originada en Tierra del Fuego se envía a otra jurisdicción sin facturar, lo cual desnaturaliza la esencia misma del impuesto, ya que el hecho imponible es el ejercicio habitual de actividades con sustento territorial y no la extracción de productos de la Provincia.

Que la aplicación del errado criterio de la Provincia se traduce en la apropiación por ésta de base imponible atribuible y gravable por otras jurisdicciones, quebrantando el espíritu y la letra del Convenio. En otras palabras, si se computan el 100% de los ingresos derivados del crudo transferido desde Tierra del Fuego para su industrialización en la refinería de la Provincia de Buenos Aires, sin detraer el proporcional del crudo exportado en los productos vendidos al exterior, se disminuyen los ingresos a distribuir bajo el Régimen General.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO

Que en respuesta al traslado corrido, **la Representación de la Provincia de Tierra del Fuego** dice que el único agravio que puede ser traído ante esta instancia consiste en que la DGR ha cuestionado la no inclusión por YPF en el cálculo de base imponible, del crudo extraído en la Provincia que es enviado por la empresa a otra jurisdicción para su procesamiento, y posterior exportación de subproductos.

Que lo que ha realizado Tierra del Fuego es impugnar aquellas deducciones que la contribuyente ha efectuado a la base imponible que le es atribuida por el Régimen Especial del art. 13, primer párrafo, del C.M. En este sentido, la **Resolución (CA) Nº 2/2000** resulta muy clara en su art. 1º inc. c): “Petróleo o gas que la empresa extrae de una jurisdicción y lo remite fuera de esa jurisdicción, sin vender, con el objeto de ser industrializado por la misma empresa que lo extrajo; se aplica el primer párrafo del art. 13 del CM.”

Que el Código Fiscal de la Provincia de Tierra del Fuego no permite la aplicación del gravamen sobre las exportaciones, y en consonancia con ello, no se incorporó a la base imponible aquellos montos correspondientes a crudo con destino al mercado externo.

Que lo que pretende ignorar YPF es la naturaleza del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el cual grava cada una de las etapas sin discriminar si se trata de comercialización o de industrialización. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es plurifásico, pues incide sobre todas las etapas, alcanzando en principio, el ciclo de transacciones económicas de bienes y servicios. De manera que a tenor de lo señalado, **la extracción de petróleo se encuentra alcanzada por**

haberse configurado la hipótesis de incidencia prevista por el legislador para que nazca la obligación de ingresar el tributo. Que lo expuesto, no implica gravar los ingresos obtenidos por exportaciones.

Que con relación al perjuicio que la empresa alega respecto de las restantes jurisdicciones, la Provincia afirma que el mismo no es tal, puesto que el art. 13 manda la primera asignación a las provincias productoras y el excedente debe distribuirse aplicando el Régimen General del art. 2º. Es decir, son los mismos mecanismos del C.M. los que prevén la correcta atribución a todas las jurisdicciones que intervengan en la ecuación económica. Aún si no existiera esta regulación determinada por el art. 2º del CM, ningún fisco debería estar supeditado a ejercer sus derechos ante una supuesta afectación de otro fisco, que en realidad no es más que una incorrecta atribución provocada por la propia contribuyente.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en la aplicación del primer párrafo del art. 13 del Convenio respecto de los ingresos derivados de los productos elaborados a partir del crudo que es retirado de la Provincia de Tierra del Fuego por YPF sin facturar, y transportado a la Provincia de Buenos Aires. **Y.P.F. atribuye esos ingresos a la Provincia de Tierra del Fuego computando la totalidad de la producción de crudo en esa provincia valorizados al Valor Boca de Pozo y, según dice, neto de la proporción de crudo de Tierra del Fuego contenida en las exportaciones de productos elaborados, cuyos ingresos están excluidos de la base del impuesto por aplicación del Código Fiscal.**

Que por el contrario, la **Provincia de Tierra del Fuego sostiene que el primer párrafo del art. 13 del Convenio dispone que el crudo que se transfiere desde ella a la destilería en la Provincia de Buenos Aires, luego de valorizado, debe conformar en un 100% la base imponible para la liquidación de los ingresos brutos.**

Que **el inc. c) del art. 1º de la Resolución C.A. Nº 2/2000** dice: “Petróleo o gas que la empresa extrae de una jurisdicción y lo remite fuera de esa jurisdicción, sin vender, con el objeto de ser industrializado por la misma empresa que lo extrajo; se aplica el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral”.

Que el inciso citado de dicha resolución establece que **para que proceda su aplicación sólo requiere que de una jurisdicción se extraiga petróleo y se remita el producto fuera de ella a los fines de su industrialización por ella misma, por lo que YPF, en el caso, deberá adjudicar el 100 % de los ingresos de manera directa de acuerdo a dicho primer párrafo.**

Que **el ingreso que se atribuye el Fisco tiene su origen en el petróleo crudo que sale de la jurisdicción, enviado por la propia firma a sus destilerías, el que pierde identidad y se transforma finalmente en un producto totalmente diferente del original porque durante el proceso de transformación se lo modifica, se agregan otros productos, se incorporan servicios necesarios para obtener el**

producto final, el que en nada se asimila al proveniente de la jurisdicción productora; ha perdido su sustancia como resultado de un proceso industrial.

Que en el caso **no se está comercializando el petróleo crudo extraído de esa jurisdicción, sino un producto distinto; las actividades que se cumplen son distintas, en una jurisdicción se extrae y sale petróleo crudo y en la otra u otras, tras sufrir un proceso de industrialización, se comercializa un producto industrializado que no es el mismo que se extrajo en la Provincia de Tierra del Fuego.**

Que de acuerdo al art. 13 del Convenio, el monto atribuible está conformado por el valor de los productos despachados tomado como valor de referencia al no existir una venta propiamente dicha, y reputarse como precio corriente en plaza, **prescindiendo de hechos y transformaciones futuras que pueda sufrir la materia, y no es posible que ese valor pueda ser menguado con un monto como consecuencia de que el producto en bruto haya sido sometido a un proceso industrial y que a todo evento, tenga como destino la exportación**".

RCA 21/2013 Agropecuaria La Lucia SA c/Provincia de Buenos Aires del 17.06.2013

LA PRODUCCION DEBE SER DESPACHADA POR EL PROPIO PRODUCTOR, SIN FACTURAR, PARA SU VENTA FUERA DE LA JURISDICCION PRODUCTORA

PRIMERO SE DEBE TOMAR EL PRECIO MAYORISTA OFICIAL O CORRIENTE EN PLAZA EN LA FECHA Y LUGAR DE EXPEDICION

Y EN SUBSIDIO DE NO PODER DETERMINARSE EL 85% DEL PRECIO DE VENTA

LA DIFERENCIA DEBE DISTRIBUIRSE ENTRE LAS JURISDICCIONES COMERCIALIZADORAS POR ART. 2 DEL C.M.

SI PARTE DE LA PRODUCCION SE COMERCIALIZA EN LA JURISDICCION PRODUCTORA NO CORRESPONDE APLICAR EL ART. 13 DEL C.M. SE DEBE APLICAR EL ART. 2 DEL C.M.

*"Que la Firma manifiesta que **la explotación agropecuaria que realiza se lleva a cabo íntegramente en la Provincia de Buenos Aires**, lo que está reflejado en las declaraciones juradas presentadas, donde se le atribuye toda la materia imponible que corresponde a la "jurisdicción productora", es decir, el 85%. La comercialización -también mayoritariamente- es realizada en la citada Provincia, pero no exclusivamente en ella, pues hay una parte de la producción que es trasladada fuera de la Jurisdicción, al Puerto de Rosario, Provincia de Santa Fe, sin facturar, para su venta en la misma y la empresa distribuye el 15% restante que corresponde a las jurisdicciones comercializadoras mediante la utilización del "coeficiente único" del Régimen General del Convenio.*

Que el Fisco no cuestiona ni la procedencia del C.M. ni el encuadre de la actividad dentro del Régimen Especial del art. 13, primer párrafo, pero se atribuye la totalidad de la materia imponible, con el argumento que no se ha podido "determinar el lugar de origen de la producción", con lo cual quedan sin participar en la distribución las jurisdicciones vendedoras que debían prorratearse de acuerdo al art. 2º del Convenio Multilateral.

Que por su parte, la Provincia ha reconocido que el caso debe encuadrarse en el marco del art. 13, primer párrafo, del C.M., pero advierte que en esta norma existen dos alternativas que no resultan opcionales para el contribuyente:

a) precio mayorista, oficial o corriente en plaza en la fecha y lugar de expedición (primera alternativa); y, en el supuesto de existir dificultades para obtener tales precios, recién ahí es aplicable la segunda opción, es decir, el 85% del precio de venta obtenido. En el caso, Agropecuaria La Lucía S.A. utilizó directamente la segunda alternativa sin demostrar la existencia de dificultad alguna para obtener el precio mayorista, oficial o corriente en plaza en la fecha y lugar de expedición.

Que solicita que se considere que el ajuste debe ser reliquidado, corresponde corregir la aplicación que, del art. 13, primer párrafo del C.M., efectúa el contribuyente.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

LA PRODUCCION DEBE SER DESPACHADA POR EL PROPIO PRODUCTOR, SIN FACTURAR, PARA SU VENTA FUERA DE LA JURISDICCION PRODUCTORA

*Que puesta al análisis del tema, esta Comisión Arbitral observa que **no es motivo de controversia que cuando la producción es despachada por el propio productor, sin facturar, para su venta fuera de la Jurisdicción productora, el caso debe encuadrarse en las disposiciones del artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral. Atento a ello se declara la cuestión de pleno derecho.***

Que respecto de tales operaciones debe garantizarse la debida participación de las jurisdicciones donde se comercializan las mercaderías conforme el Régimen General del Convenio.

PRIMERO SE DEBE TOMAR EL PRECIO MAYORISTA OFICIAL O CORRIENTE EN PLAZA EN LA FECHA Y LUGAR DE EXPEDICION

Y EN SUBSIDIO DE NO PODER DETERMINARSE EL 85% DEL PRECIO DE VENTA

*Que en la hipótesis del primer párrafo del art. 13 del C.M., sin que sea optativo para el contribuyente **se debe tomar, en primer lugar, el precio mayorista, oficial o corriente en plaza en la fecha y lugar de expedición y cuando***

existan dificultades para establecer ese precio, recién se puede adoptar el 85% del precio de venta.

LA DIFERENCIA DEBE DISTRIBUIRSE ENTRE LAS JURISDICCIONES COMERCIALIZADORAS POR ART. 2 DEL C.M.

*Que por lo expuesto, se dispone que la jurisdicción determinante proceda a la reliquidación del ajuste practicado, tomando para sí (por tener el carácter de jurisdicción productora) el precio mayorista, oficial o corriente en plaza, en el lugar y fecha de la expedición. **La diferencia será distribuida de acuerdo a lo establecido en el artículo 2º del Convenio Multilateral entre las jurisdicciones comercializadoras.***

SI PARTE DE LA PRODUCCION SE COMERCIALIZA EN LA JURISDICCION PRODUCTORA NO CORRESPONDE APLICAR EL ART. 13 DEL C.M. SE DEBE APLICAR EL ART. 2 DEL C.M.

Que si de la prueba obrante en el expediente administrativo, surgiera que parte de la producción se comercializa en la Provincia de Buenos Aires, dichas operaciones por no encuadrar en el artículo 13 primer párrafo, deberán ser distribuidas en función del artículo 2º del Convenio Multilateral”.

RCA 34/2013 **Fecovita Cooperativa Limitada c/Provincia de Misiones** del 21.08.2013

PRODUCCION DE VINOS

SI EL DESPACHO DE LA MERCADERIA ES ANTERIOR A LA EMISION DE LA FACTURA. CORRESPONDE LA APLICACIÓN DEL ART. 13 DEL C.M.

SI EL DESPACHO DE LA MERCADERIA ES POSTERIOR A LA EMISION DE LA FACTURA. CORRESPONDE LA APLICACIÓN DEL ART. 2 DEL C.M.

“Que la firma en su presentación expresa que es una sociedad dedicada a la producción de vinos y a la posterior distribución y venta en todo el país, contando con plantas productoras en las Provincias de Mendoza y San Juan.

Que atribuye sus ingresos aplicando el régimen previsto en el artículo 13 del Convenio Multilateral, criterio que ha sido controvertido por el Fisco.

*Que el Régimen Especial previsto en el artículo 13 resulta aplicable a los productos elaborados por la industria vitivinícola y en el caso de marras no existen dudas ni controversias respecto a que Fecovita **elabora mostos y vinos**. Dicha norma, también, exige que los productos en cuestión sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora.*

NOTA DE PEDIDO Y FACTURA

Que hasta el mes de setiembre de 2008, destaca que la representación de Fecovita **en Misiones emitía un pedido a la casa matriz de la empresa en Mendoza**. Dicho pedido estaba basado en propuestas de compra u ofertas de compra, es decir, probables ventas que dicha representación efectuaría a los clientes -es decir, no se encontraba determinado si la venta se realizaría, ni mucho menos el volumen definitivo de la venta a realizar-. **El pedido se introducía en un sistema informático que automáticamente generaba una factura** con el código de punto de venta de la representación de Fecovita en Misiones y dicha factura no implicaba que la venta estuviera realizada porque todavía no era seguro si el comprador había aceptado. Por lo tanto, la factura generada hacía de nota de pedido de la mercadería por parte de la representación. A raíz de la constante emisión de notas de crédito y a fin de reflejar la realidad en cuanto al perfeccionamiento de la venta y el traspaso de la propiedad de la mercadería, a partir del mes 10/2008 **se efectuó una modificación al sistema y en vez de emitirse una factura, ni bien se recibía un pedido se pasó a emitir notas de pedido simples** las que generaban un circuito similar al descripto: emisión de orden carga y remito en el que se menciona la nota de pedido, puesto que no existe factura.

Que, ahora, dice que la emisión de la factura se realiza cuando la mercadería llega a destino, que es cuando se perfecciona la venta, y la efectúa la representación de Fecovita en Misiones cuando la misma se encuentra en esa jurisdicción, es decir, **la venta se efectúa fuera de la jurisdicción en que la mercadería ha sido elaborada**.

Que considera que **no hay dudas de que Fecovita sigue siendo el propietario de la mercadería elaborada en las Provincias de Mendoza y San Juan y despachadas a la Provincia de Misiones**, siendo el despacho realizado a través de medios de transporte solventados por la empresa y el riesgo por deterioro o pérdida se encuentra a cargo de ella.

Que, subsidiariamente, plantea que aun cuando lo que perfeccione la venta es la emisión de las facturas y no la entrega de la mercadería al cliente -que con un excesivo rigor formal alejado del criterio de interpretación de la realidad económica sostiene la DGR-, el Régimen General del artículo 2° del C.M. sólo podría aplicarse hasta setiembre de 2008. Ello, por cuanto a partir de octubre de ese mismo año ha quedado claro que la mercadería era transportada desde las Provincias de Mendoza y San Juan sin facturar.

Que como segundo planteo subsidiario, destaca que algunos de los despachos realizados, tanto con el sistema antiguo como con el actual, no tenían emisión de facturas hasta mucho tiempo después de su arribo a Misiones, para contar con stock de mercadería para casos de pérdida o ventas menores. Los ingresos provenientes de la venta de esta mercadería deben quedar excluidos del régimen del art. 2°, razón por la cual se debe reliquidar el ajuste.

EXPORTACIONES

Que por último, señala que **en la base imponible la resolución impugnada incluye a las exportaciones** basándose en la Ley Provincial N° 4.255, lo que para la empresa es inconstitucional por violar las limitaciones establecidas en la Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos.

OPINION DE LA PROVINCIA DE MISIONES

Que **la Representación de la Provincia de Misiones**, al contestar el traslado corrido, manifiesta que para la aplicación del artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, existe coincidencia en los distintos precedentes de los Organismos de aplicación y de la doctrina especializada en que deben concurrir simultáneamente todas las condiciones señaladas en la norma, es decir, que las mercaderías o productos deben ser:

1. despachadas por el propio productor; 2. sin facturar, y 3. para su venta fuera de la jurisdicción productora. Que lo que la recurrente discute es la ausencia del segundo requisito, “sin facturar”; sin embargo, **el Fisco ha constatado que las mercaderías salen de las jurisdicciones productoras hacia Misiones ya facturadas, es decir vendidas**, estando determinado el adquirente y destinatario; así como la cantidad o volumen vendido y también el precio.

Que obra informe en las actuaciones administrativas de los Puestos de Control en Ruta habilitados por la D.G.R. donde **se observa que los productos que se comercializan en la Provincia registran como destino el domicilio del adquirente en distintas localidades del territorio provincial.**

Que consta también el pedido de informe cursado a un cliente solicitando descripción y documentación de respaldo del circuito comercial y modalidad operativa de compras, de donde surge que las mismas se efectúan por medio de un viajante y/o teléfono, y las facturas emitidas consignan en el espacio reservado a “observaciones” la condición: “entrega directa de Mendoza o de San Juan”, indicándose número de pedido y en algunos casos, fecha del pedido, razón por la cual en lo sustancial no ha variado el procedimiento de comercialización de la firma a partir de setiembre de 2008.

Que las afirmaciones de la empresa no responden a la realidad de los hechos consumados, puesto que los instrumentos señalados determinan la cantidad de la mercadería, el precio y el destinatario. Que la fiscalización lo explica claramente expresando: “...En consulta con los responsables de la sucursal Posadas y luego de comunicación telefónica con personal de la casa central de Mendoza se confirma que **la operatoria se inicia en base a los pedidos que realizan los clientes, luego se solicita a casa central y por ese motivo se envía la mercadería ya facturada a la sucursal de Misiones**, y que el método de liquidación del impuesto siempre ha sido por el artículo 13 del Convenio Multilateral”.

Que la empresa expresa que con la mercadería en el depósito de Posadas se determina con el cliente la cantidad y monto a vender, el cual es aceptado por

dicho cliente quien luego retira la mercadería del depósito. Cuando la cantidad finalmente vendida era menor o mayor a la pedida, se emitía una nota de crédito o una factura adicional.

Destaca a este respecto, que la empresa no aportó un solo comprobante que avale las supuestas operaciones de ajuste por variación en las cantidades vendidas.

Que el planteo de inconstitucionalidad de la Ley Provincia N° 4255, es una cuestión extraña a la competencia de los Organismos del Convenio Multilateral.

*Que **como conclusión** dice que: 1. FECOVITA emite facturas de los productos que comercializa en la Provincia antes que el remito, identificando a los clientes, la cantidad del producto, el precio y la forma de pago. No deja copia de los remitos en poder de los clientes, quienes reciben las facturas junto con los remitos, verifican su correspondencia, conservan en su poder las facturas, firman el ejemplar del remito y lo devuelven al transportista para constancia de haber entregado al destinatario la mercadería. 2. En consecuencia, la recurrente despacha desde la jurisdicción productora las mercaderías previamente facturadas en Posadas con destino a clientes de Misiones, es decir, una vez vendida y con la condición “puesta en la empresa”, indicando el destinatario de los productos y su domicilio. 3. Por lo tanto, el régimen aplicable para la distribución de los ingresos es el artículo 2º del Convenio Multilateral y no el 13, primer párrafo, por no reunirse las condiciones señaladas por dicho artículo. 4. Ello es así porque el primer párrafo del artículo 13 exige que la mercadería sea despachada por el propio productor sin facturar –lo que equivale a sin vender- y para su venta fuera de la jurisdicción productora. 5. La modalidad de la operatoria con posterioridad a setiembre de 2008, no ha sufrido modificación sustancial que altere la distribución de la base imponible, porque cuando la mercadería sale vendida de la jurisdicción productora, el hecho imponible ya está tipificado y ello no es formalismo jurídico sino aplicación de la norma tal como fue concebida; y según surge del expediente administrativo, Fecovita no presentó ni un solo comprobante –remito- exigido por la R.G.N° 1415- AFIP, que acredite el envío de mercaderías para stock.*

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión observa que lo que se discute en el presente caso concreto es la asignación de los ingresos que obtiene la empresa recurrente en relación a aquellos que provienen de la Provincia de Misiones, producto de ventas realizadas a clientes con domicilio en esa jurisdicción.

Que esta Comisión considera que el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral ha querido proteger a la jurisdicción productora bajo el supuesto que los bienes se envían a otra jurisdicción sin facturar, de manera que la productora pierde la base imponible correspondiente a la primera venta.

NO HAY ELEMENTOS DE PRUEBA QUE ACREDITEN QUE EL DESPACHO DE LA MERCADERIA SEA POSTERIOR A LA EMISION DE LA FACTURA. APLICACIÓN DEL ART. 13 DEL C.M.

*Que en ese sentido, **a partir de octubre de 2008** no existen pruebas suficientes de que el despacho sea posterior a la factura, razón por la cual corresponde aplicar lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral*

HAY ELEMENTOS DE PRUEBA QUE ACREDITAN QUE EL DESPACHO DE LA MERCADERIA ES POSTERIOR A LA EMISION DE LA FACTURA. APLICACIÓN DEL ART. 2 DEL C.M.

*Que **hasta setiembre de 2008**, existen pruebas que, en general, el despacho se realizaba después de emitida la factura, situación que verifica la aplicación del Régimen General del Convenio Multilateral, por lo que en lo que aquí respecta, cabe convalidar lo actuado por el Fisco. Sin embargo, no ha podido constatarse en alguna de las operaciones de este período, la circunstancia antes mencionada -que el despacho se realizaba después de emitida la factura-, por lo cual, y para estas operaciones, corresponde reliquidar el ajuste.*

EXPORTACIONES

Que con relación a la inclusión de los ingresos por exportaciones dentro de la base imponible del gravamen es una cuestión extraña a la competencia de este Organismo”.

RCA 45/2010 Valerio Oliva SA c/Provincia de Misiones del 16.09.2010

QUIEN DESPACHA PRODUCTOS ADQUIRIDOS A TERCEROS NO ES PRODUCTOR PRIMARIO Y POR LO TANTO NO ENCUADRA EN EL PRIMER PARRAFO DEL ART. 13 DEL C.M.

“Que la accionante en su presentación, alega que la controversia radica en que el Fisco pretende que la firma debió haber tributado a Misiones el impuesto aplicando el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, sobre la base de considerar, erróneamente, que los productos que la firma despacha desde esa Provincia no son productos industriales sino forestales, y agregando veladamente que si los productos despachados han sido industrializados por el propio productor primario, igualmente aún así se aplica el art. 13 primer párrafo del Convenio Multilateral. En tanto, la firma sostiene que es aplicable el Régimen General.

Que hace alusión a las Resoluciones Generales DGR N° 70/2002 y N° 82/2002, subrayando que ya las Comisiones Arbitral y Plenaria han tenido oportunidad de invalidar la pretensión de la Provincia de Misiones de extender ilegítimamente los alcances del primer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral conforme a

332

dicha normativa, citando al respecto las **Resoluciones CA Nº 57/2005 y CP 9/2006**.

Que Valerio Oliva S.A. **tiene la administración en la Provincia de Mendoza** (Carril Rodríguez Peña 2250 de la localidad de Godoy Cruz); cuenta con **dos plantas industriales, una situada en Godoy Cruz, Mendoza, y la otra en la Provincia de Misiones** (Ruta 12, km. 13, localidad de Garupá). Que **desde esas dos plantas industriales vende los productos que fabrica, sea en esas mismas jurisdicciones o en otras (Ciudad de Buenos Aires y Provincias de Buenos Aires, San Luis y San Juan) en las que ejerce las actividades habituales de comercialización, con sustento territorial suficiente. Que también exporta desde las plantas de Mendoza y Misiones a Brasil, Estados Unidos, México, Israel, etc.**

Que **tiene plantaciones propias, de pinos en Misiones y de álamos en Mendoza; producción que industrializa en sus respectivos establecimientos**, y éstas constituyen una ínfima parte de las cantidades de madera que se procesan en sus establecimientos industriales, **adquiriendo el resto de la materia prima a terceros productores situados en dichas jurisdicciones**.

Que manifiesta que **la planta industrial situada en la Provincia de Misiones cuenta con un aserradero, secaderos y una planta de remanufactura**. Que en el aserradero, el rollo proveniente de las forestaciones, propias o principalmente de terceros, se transforma en tablas, tablones, tirantes, etc., y a consecuencia de esos procesos además se obtienen desperdicios y chips que son vendidos a papeleras radicadas en la propia Provincia de Misiones.

Que en los llamados secaderos, la madera ya aserrada y transformada del modo indicado pasa por hornos de secado en los que recibe ese proceso de transformación.

Que en la planta de remanufactura, la madera ya aserrada y secada como se ha dicho, es sometida a otro proceso de transformación, obteniéndose machimbres, molduras, piezas cepilladas y tableros, etc.

Que **todos estos productos industriales fabricados en Misiones, en parte se comercializan en la propia jurisdicción, parte se exporta, y otra parte se envía a Mendoza para ser vendidos en el mismo estado o luego de ser sometidos a otros procesos industriales**.

ACTIVIDAD INDUSTRIAL

Que destaca que la actividad principal corresponde al código 202100- Fabricación de hojas de madera para enchapado, fabricación de tableros contrachapados, tableros laminados, tableros de partículas y tableros paneles NPC (incluye la fabricación de madera terciada y machimbre, conforme a la Resolución General CA 72/99 (CUACM). Que en el mismo orden, el concepto de industria aparece definido en el Decreto Nacional Nº 2541/77, reglamentario de la Ley de Promoción Industrial Nº 21608 y su anexo, donde en el grupo 3311 se

enumeran como actividades industriales las que desarrolla Valerio Oliva S.A., por lo que entiende que todas estas características y elementos reseñados ubican a su actividad como industrial.

Que por otro lado, la propia legislación provincial establece que las actividades que cumple son industriales, mencionando al efecto el Decreto N° 185/94. Asimismo, se acompañaron a las actuaciones locales diversas pruebas (balances, fotografías de la planta industrial, facturas de luz que demuestran el consumo de energía, facturas de servicios de elaboración y facturas de compra de materia prima) que acreditan los extremos invocados, y que determinan la improcedencia de la pretensión fiscal, encontrándose además inscripta en el Registro Industrial de la Nación y en el Registro de la Industria Maderera Argentina.

Que entiende que en las ventas de productos industriales fuera de la jurisdicción de origen -que es lo único que se discute en la causa- no siendo en ningún caso productos forestales sino productos industriales, no se aplica el artículo 13 Convenio Multilateral sino el Régimen General.

Que sostiene que el art. 13, primer párrafo del Convenio Multilateral se aplica sólo a las industrias azucareras y vitivinícolas, a ninguna otra industria, y tampoco a la industria maderera. Sólo se aplica, entiende, si lo que se despacha fuera de la provincia, por el propio productor –no por quien lo haya comprado-, es el producto forestal, elaborado o semielaborado por él mismo, pero siempre como producto forestal, no como producto industrializado.

Que advierte que **el artículo 13 primer párrafo** del Convenio Multilateral, cuando se trata de productos agropecuarios, forestales, mineros, **se refiere al productor primario (productor no industrial)** de los mismos, es decir el que los extrae de la tierra.

Que señala además, que tampoco se verifica aquí la exigencia de que los productos sean despachados sin facturar, es decir sin vender, y para su venta fuera de la jurisdicción productora, estando acreditado que, en algunos casos, al momento de despacho, los productos industrializados en Misiones ya se habían vendido, por lo que el envío a Mendoza se realiza con un remito dirigido directamente al cliente.

Que también destaca que desde Misiones se envía a Mendoza sin facturar, es decir sólo con remitos, madera industrializada -aserrada, terciada, etc.- que la firma ha importado desde Brasil o Paraguay (acompaña comprobantes).

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE MISIONES

Que en respuesta al traslado corrido, **el representante de la jurisdicción de Misiones** manifiesta que la materia del discordio se centra en el tratamiento que, a efectos de la asignación de la base imponible a la jurisdicción productora, corresponde asignar por las operaciones que realiza el contribuyente vinculadas a su actividad y consistente en los **despachos sin facturar de productos**

forestales en bruto, elaborados o semielaborados en la Provincia de Misiones para su venta en otra distinta a ésta.

Que señala que resulta materia no controvertida y reconocida por el contribuyente:

a) La existencia y volumen de los despachos o remisiones de productos elaborados o semielaborados por Valerio Oliva S.A. fuera de la jurisdicción productora.

b) El hecho que la remisión se efectúa a nombre propio, sin facturar y con remitos internos.

c) Que la venta de los productos remitidos desde Misiones a Mendoza se produce en jurisdicción distinta a la productora.

d) Que los productos despachados son comercializados en el mismo estado o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, etc.

Que alega que de lo informado por el contribuyente y de las constataciones realizadas por el Fisco de Misiones, resulta que **Valerio Oliva S.A. es productor primario que procesa materia prima propia y otras adquiridas a terceros, luego remite a nombre propio los productos forestales elaborados en la jurisdicción local (productora) con destino a Mendoza, donde posee la sede de su administración, y desde la cual vende a las Provincias de Buenos Aires, San Luis, San Juan y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.**

Que resalta que para sostener su criterio, el contribuyente arguye que los productos que obtiene son industrializados, sin llegar a desentrañar la verdadera naturaleza de los productos que elabora sino hasta el límite de su propia argumentación, por lo que sus fundamentos carecen de entidad suficiente para demostrar la calificación que realiza de su operatoria. Afirma que el tratamiento impositivo a otorgar a determinada actividad o hecho económico no surge sino de la propia ley y su reglamento, o de acuerdos o convenios para evitar la imposición múltiple como lo es el caso que nos ocupa, señalando en tal sentido el artículo 141 del Código Fiscal de Misiones.

Que agrega que la “transformación” que sostiene la firma no es tal y se produce en el aserradero, horno y planta de remanufactura, por cuanto el producto obtenido en su naturaleza físico-química sigue siendo la madera, en este caso acondicionada o preparada para otros procesos posteriores previos a la venta, o para su venta en el estado en que se encuentra.

Que afirma que no existe en el proceso mecánico y secanza que realiza el contribuyente la incorporación de otros elementos o productos químicos o físicos complejos que modifiquen la materia predominante del producto primario (madera); ésta permanece en su composición de estado natural en el producto obtenido y del proceso de corte, secado y canteado no puede afirmarse que surge un producto distinto.

Que pretende el contribuyente desvirtuar su calidad de productor primario cuando manifiesta que los productos forestales de sus plantaciones propias son una parte ínfima de las cantidades de madera que se procesan en sus establecimientos industriales -afirmación no probada-, adquiriendo el resto a terceros. Dicha argumentación se desvirtúa a la luz de la realidad de los hechos económicos, la actividad del recurrente, sus propias declaraciones y las constancias obrantes en el expediente administrativo.

Que sostiene por el contrario, que de las pruebas aportadas surge con claridad que el contribuyente despacha productos forestales (rollos y madera aserrada).

Que además, destaca que tales argumentos pierden entidad en el presente caso, en razón de la jurisprudencia que existe en la materia, en los autos BENVENUTO S.A.C. e I. (Resolución CA 1/84) y COMPAÑÍA ENVASADORA ARGENTINA S.A.I.C.

Que aclara que la expresión “propio productor” que utiliza el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, es común tanto para las industrias vitivinícolas y azucareras, cuanto más para los demás productos y frutos comprendidos en la norma.

Que alega que el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, cuando expresa “así como en el caso de los restantes productos” indica claramente el tratamiento que se debe dar a dichos productos, y es exactamente el mismo que se da a la industria vitivinícola y azucarera. Así también al referirse al término “propio productor” es necesario concluir que alcanza a aquellos productores que procesan o elaboran materia prima proveniente de la jurisdicción de origen, propia o de terceros, y en el caso concreto el contribuyente reconoce que los productos que venden son de “propia producción”.

Que señala que la obtención de la madera resulta de un proceso consistente en el apeo, corte o tala, transporte, aserrado y secado. El aserrado y el secado, advierte, constituyen dos etapas para la obtención de ésta en que el producto “es la misma madera”, mediante ellos no se transforma su naturaleza, sino que son necesarios para su acondicionamiento y conservación evitando que sea atacada por microorganismos que pueden provocar la putrefacción o alteración de la misma, habiéndose expedido en este sentido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Aserradero Comar Sociedad en Comandita por Acciones” que toma el informe realizado por la Secretaría de Estado de Agricultura y Ganadería.

Que por ello subraya que la madera aserrada en sus diversas formas es un producto forestal semielaborado, comprendido en consecuencia en el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral.

Que indica que en el caso, el contribuyente no ha acreditado que el proceso al cual somete a la madera produzca cambios cualitativos que modifiquen sustancialmente su composición y materia, salvo el mero fraccionamiento, acondicionamiento y canteado especial, por lo que entiende se encuentran

reunidos los requisitos para la aplicación del artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral.

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión observa que la controversia planteada en el caso concreto, está centrada en establecer si procede la aplicación del artículo 13 -primer párrafo- del Convenio Multilateral por los productos que la firma despacha desde la Provincia de Misiones.

QUIEN COMPRA MATERIA PRIMA NO ES PRODUCTOR PRIMARIO Y NO ENCUADRA EN EL ART. 13 PRIMER PARRAFO

*Que el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral cuando hace mención al “propio productor”, se está refiriendo al productor original del bien, es decir, a quien lo produce primariamente, y luego lo remite fuera de la jurisdicción productora, sin facturar, para su venta fuera de ella, ya sea en bruto, elaborado y/o semielaborado. Esta tesis significa, que **cuando la materia prima es adquirida a un tercero, la situación no encuadra en dicha norma.***

Que en el caso que la producción de esos bienes sea vendida a un tercero, que la remite luego de una elaboración o semielaboración, fuera de la jurisdicción productora, esa base imponible para la jurisdicción estaría amparada por la venta del productor primario a ese tercero, razón por la cual estaría asegurada la protección a la jurisdicción que pretende la norma.

*Que cuando la norma hace referencia a “...el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen,...”, está dirigida a que **en el momento del despacho, por el propio productor y sin facturar, pueden encontrarse en bruto, elaborados o semielaborados, pero siempre por el propio productor primario, puesto que es el único que los puede despachar “en bruto”** y encuadrarse en el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.*

Que si lo despachara “en bruto” un tercero no podría encuadrar en la norma, en razón de que no se trata de un “propio productor” puesto que él no produce el bien.

*Que **en conclusión**, cuando el despacho de la jurisdicción sea efectuado por un sujeto que haya adquirido los productos a un tercero -que sí reviste el carácter de productor primario-, dicha situación no se encuentra comprendida dentro del primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, correspondiendo consecuentemente, la aplicación del régimen general contenido en los artículos 2º a 5º del citado acuerdo”.*

=====

SEGUNDO PARRAFO DEL ART. 13

Art. 13 C.M. Segundo párrafo

INDUSTRIA TABACALERA. MATERIA PRIMA

COMPRADOR EL INDUSTRIAL.
VENDEDOR EL PRODUCTOR

QUEBRACHO, ALGODON

COMPRADOR EL INDUSTRIAL, OTRO RESPONSABLE DEL DESMOTE
VENDEDOR PRODUCTOR, ACOPIADOR, INTERMEDIARIO

ARROZ, LANA Y FRUTAS

COMPRADOR CUALQUIERA
VENDEDOR PRODUCTOR, ACOPIADOR, INTERMEDIARIO

JURISDICCION PRODUCTORA: VALOR DE ADQUISICION DE LA MATERIA PRIMA (TABACO, QUEBRACHO, ALGODÓN, ARROZ, LANA, FRUTAS)

EL BIEN SALE VENDIDO DE LA JURISDICCION PRODUCTORA

En el caso de la **industria tabacalera**, cuando los industriales adquieran directamente la materia prima a los productores, se atribuirá en primer término a la **jurisdicción productora** un importe igual al respectivo **valor de adquisición de la materia prima**.

La diferencia entre el ingreso bruto total y el referido importe será distribuido entre las distintas jurisdicciones en que se desarrollen las posteriores etapas de la actividad, conforme al régimen establecido por el artículo 2º.

Igual criterio se seguirá en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de **quebracho** y de **algodón** por los respectivos industriales y otros responsables del desmote, y en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de **arroz, lana y frutas**.

ACOPIADORES DE LANA

R.G. (C.A.) 41/1992. ART. 1
R.G. (C.A.) 18/2022. ART. 70

Los acopiadores de lana que adquieran directamente la materia prima a los productores de una jurisdicción para realizar etapas posteriores del proceso en otra u otras, la base imponible de atribución directa que corresponda a la primera será el resultado de aplicar sobre la diferencia entre el precio de compra y de venta, la proporción que el primero represente sobre el segundo.

Fuente: Resolución General N° 41/1992, artículo 1.

RCP 15/2018 **Enod SA c/Provincia de Formosa** del 07.06.2018

FIBRA DE ALGODÓN.

EL ART. 13 DEL C.M. NO EXIGE QUE SE TRATE DE ALGODÓN EN BRUTO (EN ESTADO NATURAL). SE PUEDE TRATAR DE ALGODÓN INDUSTRIALIZADO (EN FIBRA)

SOLO SE EXIGE QUE EL ALGODÓN SEA EXTRAIDO DE LA JURISDICCION PRODUCTORA. ES IRRELEVANTE SI ESTA O NO EN PROCESO DE ELABORACION

*“El Expte. C.M. N° 1403/2016 “Enod S.A. c/ provincia de Formosa”, en el cual la firma de la referencia interpone recurso de apelación contra la **Resolución (C.A.) N.° 38/2017;**
(..)*

SOLO SE EXIGE QUE EL ALGODÓN SEA EXTRAIDO DE LA JURISDICCION PRODUCTORA. ES IRRELEVANTE SI ESTA O NO EN PROCESO DE ELABORACION

*Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral. En efecto, en el caso **es de aplicación el segundo párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral: dicha norma alude a “algodón” sin especificar si se trata de algodón en bruto o en fibra.** Si el legislador hubiese querido limitar la adquisición al algodón en bruto, así lo hubiese especificado. **Lo que la norma en cuestión exige es que el algodón sea materia prima extraída en la provincia, en este caso de Formosa, sin especificar si está o no en proceso de elaboración”.***

RCA 38/2017 **Enod SA c/Provincia de Formosa** del 14.06.2017

SE TRATA DE LA COMPRA DE FIBRA DE ALGODÓN. ES UN PRODUCTO INDUSTRIALIZADO

LA UNICA CONDICION QUE EXIGE EL SEGUNDO PARRAFO DEL ART. 13 DEL C.M. ES QUE SE TRATE DE MATERIA PRIMA EXTRAIDA DE LA PROVINCIA.

ES IRRELEVANTE QUE EL ALGODÓN SE ENCUENTRE EN ESTADO NATURAL O LUEGO DE UN PROCESO DE INDUSTRIALIZACION

*“Que la accionante señala que en el caso **no corresponde la aplicación del segundo párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral** pues el mismo se encuentra reservado para la compra de algodón en estado natural, mientras que, en el presente, se trata de la compra de un producto (fibra de algodón), el cual es resultante de la industrialización del algodón. Sostiene que para que proceda la aplicación del segundo párrafo del artículo 13 del C.M. deben concurrir, en lo que aquí interesa, los siguientes requisitos: (i) Debe tratarse de la compra de determinados productos (tabaco, quebracho, algodón, arroz, lana y fruta, (ii) Los bienes adquiridos deben ser producto de una actividad primaria, no industrial. Es condición –agrega– para la aplicación del segundo párrafo del art. 13 que los productos adquiridos se encuentren en estado natural, lo que implica que no deben presentar grado alguno de industrialización. Esto se desprende de la propia norma citada que se refiere a la adquisición a “productores” por los “respectivos industriales y otros responsables del desmote”, de lo que se deduce que el objeto de la operación entre dichas partes no puede ser sino un bien en estado natural pues el industrial o el responsable del desmote lo compra para someterlo a un proceso de esas características.*

EL DESMONTADO DE ALGODÓN ES UNA ACTIVIDAD INDUSTRIAL

*Que hace referencia a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas CLANAE 1997 y dice que **el desmote de algodón se encuentra catalogado como una actividad industrial**, igual clasificación se prevé en el nomenclador de actividades adoptado por la Comisión Arbitral (CUACM). Del mismo modo manifiesta que ha sido considerado en el Código Fiscal de Formosa, vigente en oportunidad de los períodos ajustados (Decreto Ley 965 T.O. 1983) puesto que en el art. 229 inc. r) se exime a la actividad industrial y expresamente se aclara que comprende “las actividades de las desmoteadoras de algodón”. Concluye que es improcedente el ajuste realizado con sustento en el segundo párrafo del art. 13 del C.M. por cuanto las compras referidas en la norma son las de productos en estado natural, mientras que en el presente se trata de un producto industrializado, conforme lo reconoce la propia legislación local y la nacional, al clasificar a la actividad de desmote de algodón como industrial.*

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE FORMOSA

*Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Formosa sostiene que en ninguna parte del segundo párrafo del art. 13 del C.M. se desprende literalmente que el algodón deba encontrarse en estado natural, sino que se refiere a la materia prima. En el caso, la fibra de algodón sigue siendo materia prima, por cuanto si bien el desmote es el primer proceso que consiste en separar la fibra de la semilla, dicho proceso no modifica ni transforma el producto primario. Dice que la interpretación del contribuyente es antojadiza, toda vez que el Convenio Multilateral no hace una distinción tajante y restrictiva como la pretendida, ya que en **el segundo párrafo del art. 13 alude a “algodón” sin especificar si se trata de algodón en bruto o en fibra, sino que requiere como trascendental e inexcusable que ese producto agrícola de Formosa sea la materia prima del industrial** Enod, cuya planta industrial está radicada en otra jurisdicción.***

Que, agrega, que si el legislador hubiese querido limitar la adquisición al algodón en bruto, así lo hubiese especificado y no cabe interpretar la omisión como un error del legislador. De haber sido como lo sostiene la accionante, en tal caso el C.M. debió haber dicho que están comprendidas en el segundo párrafo del art. 13 “solo las adquisiciones de algodón al productor”. En cambio, al referirse al “algodón” y al “quebracho” no aludió solamente al “árbol” o a la “planta de algodón”, sino que no hizo tal especificación, **dándole así un sentido amplio a la materia prima**, ya que lo que sí tuvo presente es que **dichos bienes sean la materia prima de un proceso industrial a realizarse fuera de la jurisdicción productora** y a fin de evitar los efectos de la erosión de la base imponible. Por eso y no por otra cosa –sostiene–, establece la atribución a la jurisdicción productora –en este caso Formosa– de “un importe igual al respectivo valor de adquisición de dicha materia prima”.

Que, por último, indica que resulta indiferente e inconducente que se prevea a la fibra de algodón como actividad industrial en el nomenclador de actividades adoptado por la Comisión Arbitral o como exenta la actividad industrial de desmotadoras en el Código Fiscal de Formosa o el hecho que en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas CLANAE 1997, el desmotado de algodón se encuentre catalogado como una actividad industrial, pues en lo atinente a la presente causa, **lo que se debe averiguar es cuál es la actividad gravada que desarrolla la empresa fiscalizada y a este respecto lo que importa es que la fibra de algodón adquirida por Enod en Formosa es materia prima de su actividad industrial**.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia estriba en que para el contribuyente Enod no corresponde la aplicación del segundo párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral pues el mismo se encuentra reservado para la compra de algodón en estado natural, mientras que, en la presente causa, se trata de la compra de un producto –fibra de algodón–, el cual es la resultante de la industrialización del algodón. La provincia de Formosa, por su parte, afirma que en ninguna parte del segundo párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral se desprende literalmente que el algodón deba encontrarse en estado natural, sino que dicho artículo se refiere a la materia prima: la fibra de algodón sigue siendo materia prima, por cuanto si bien el desmote es el primer proceso que consiste en separar la fibra de la semilla, dicho proceso no modifica ni transforma el producto primario.

LA UNICA CONDICION QUE EXIGE EL SEGUNDO PARRAFO DEL ART. 13 DEL C.M. ES QUE SE TRATE DE MATERIA PRIMA EXTRAIDA DE LA PROVINCIA (ALGODÓN).

ES IRRELEVANTE QUE EL ALGODÓN SE ENCUENTRE EN ESTADO NATURAL O LUEGO DE UN PROCESO DE INDUSTRIALIZACION

Que en el caso **es de aplicación el segundo párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral**. En efecto, **dicha norma alude a “algodón” sin especificar si se trata de algodón en bruto o en fibra**. Si el legislador

hubiese querido limitar la adquisición al algodón en bruto, así lo hubiese especificado. Lo que la norma en cuestión exige es que el algodón sea materia prima extraída en la provincia, en este caso de Formosa, sin especificar si está o no en proceso de elaboración”.

RCA 62/2017 **Bioart SA c/Provincia de Corrientes** del 11.10.2017

SE TRATA DE COMPRAS DE ARROZ CASCARA A PRODUCTORES AGROPECUARIOS PARA SU POSTERIOR EXPORTACION

EL VALOR DE COMPRA DE LA MATERIA PRIMA DEBE ASIGNARSE A LA JURISDICCION PRODUCTORA

LA JURISDICCION PRODUCTORA PUEDE GRAVAR LA MERA COMPRA AUNQUE LUEGO LOS PRODUCTOS SEAN EXPORTADOS DESDE OTRA JURISDICCION

*“Que la accionante se agravia de la determinación practicada por cuanto dice que la provincia de Corrientes pretende la aplicación del artículo 13, segundo párrafo, del Convenio Multilateral cuando Bioart S.A. **solamente realizó compras de arroz en la provincia de Corrientes, para luego proceder en forma directa a la exportación** de esos productos.*

Que sostiene que la mera compra se integra con el hecho imponible general del tributo y que de esa combinación surge una forma distinta de atribuir los ingresos generados por la actividad, pero nunca una obligación autónoma ni separada de aquél, como pretende el fisco provincial. Dice que una vez atribuida la base imponible en base al instituto de la mera compra, la actividad generadora del ingreso de Bioart S.A. fue la exportación de los productos adquiridos en su estado original, actividad que se encuentra exceptuada por el Código Tributario Provincial que en su artículo 125 dispone: “No constituyen ingresos gravados por este impuesto los correspondientes ... d) Las exportaciones, entendiéndose por tal la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuada al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas”.

Que, alega, que de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, queda claramente definido que el ingreso que se obtiene (obviamente producto de ventas y no de compras) se atribuye a la jurisdicción productora, el monto de la compra, y la diferencia a las restantes. Si el momento generador del hecho imponible fuera la compra, el Convenio no tendría por qué mencionar la diferencia existente entre el monto del ingreso y el valor de la compra. Añade, que si la mera compra fuere un impuesto autónomo e independiente del impuesto sobre los ingresos brutos, configurándose por el solo hecho de realizar compras en la jurisdicción –e independientemente de la validez constitucional que pueda tener el mismo por normas de rango superior que lo invalidarían–, tendría que estar en un ordenamiento por separado y tener previsto todos los elementos requeridos para que se manifieste la relación

jurídica tributaria que concluya finalmente en la obligación por parte del contribuyente de ingresar el tributo exigido.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE CORRIENTES

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Corrientes** señala que Bioart S.A. está inscripta como contribuyente de Convenio Multilateral únicamente en las jurisdicciones de Santa Fe y Santiago del Estero por el desarrollo de las **actividades de “venta al por menor de semillas” y “cultivo de cereales excepto los forrajeros y los de semilla para la siembra”**. Afirma que la firma accionante omitió asignar base imponible a la provincia de Corrientes por las **compras de arroz cáscara** efectuadas en ella, por considerar que no se encuentran gravadas en virtud del posterior destino de exportación.

Que, sin embargo, dice que el artículo 123, inciso b), del Código Fiscal provincial prevé como hipótesis de incidencia del impuesto sobre los ingresos brutos, la simple adquisición de los productos primarios, para industrializarlos o venderlos fuera de la jurisdicción, independientemente de la concurrencia o no del requisito de la habitualidad y de su ulterior venta. En consecuencia, **el nacimiento del hecho imponible se configura cuando se efectiviza la compra**, cuestión que se haya más que probada en las actuaciones: **el arroz cáscara comprado en la provincia de Corrientes cumple la condición requerida de producto primario**, debido a que el único proceso que posee es el de secado, que permite la conservación en su mismo estado.

Que agrega que, por su parte, el segundo párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral prevé que **cuando la materia prima adquirida en la jurisdicción productora es arroz, corresponde asignar a ésta –en términos de base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos– un importe igual al respectivo valor de adquisición de dicha materia prima**, y es así como procedió el fisco provincial.

Que sostiene que no es posible negar la aplicación del instituto de la mera compra cuando el comprador de los productos primarios es un exportador, ya que **la mera compra procede con independencia de los ingresos provenientes de la ulterior venta de los bienes, ya sea en el mercado local o internacional**. Agrega, además, que **no se está gravando ingresos derivados de la exportación, porque el tributo se aplica, en estos casos, por la actividad de compra dentro de la provincia productora, de productos que luego son comercializados fuera de dicha jurisdicción**. Cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que avalarían su proceder.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia en lo que a su estricta competencia se refiere, radica en establecer si **la actividad de Bioart S.A. que consiste en las compras de arroz cáscara a los productores agropecuarios en la provincia de Corrientes para su posterior exportación**, encuadra o no

en lo normado en el artículo 13, segundo párrafo, del Convenio Multilateral. Las tachas de Bioart S.A. sobre inconstitucionalidad de normas locales y nulidad del acto determinativo escapan a la competencia de esta Comisión.

Que la pretensión de Bioart S.A. no puede prosperar. En efecto, por aplicación del segundo párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, **el valor de adquisición de la materia prima debe atribuirse íntegramente a la jurisdicción productora, en el caso la provincia de Corrientes, en oportunidad en que tal operación de compra ocurra.**

Que, por otra parte, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral ya han señalado que **la jurisdicción productora tiene la potestad de gravar la mera compra de productos en su territorio aunque posteriormente fueran exportados desde otra jurisdicción, habida cuenta que el Convenio Multilateral no establece un tratamiento diferenciado en la distribución de la base conforme al destino que el sujeto comprador otorgue a los bienes adquiridos**".

=====

MERA COMPRA (TERCER PARRAFO DEL ART. 13)

Art. 13 C.M. Tercer párrafo

MERA COMPRA
DE LOS RESTANTES PRODUCTOS AGROPECUARIOS, FORESTALES,
MINEROS, FRUTOS DEL PAIS
LA JURISDICCION PRODUCTORA NO DEBE GRAVAR LA ACTIVIDAD DEL
PRODUCTOR

JURISDICCION PRODUCTORA: 50% DEL PRECIO OFICIAL O CORRIENTE
EN PLAZA EN EL LUGAR DE ADQUISICION

EL BIEN SALE VENDIDO DE LA JURISDICCION PRODUCTORA

SUSTENTO TERRITORIAL: SE DEBE TENER SUSTENTO TERRITORIAL EN
LA JURISDICCION PRODUCTORA

En el caso de la **mera compra**, cualquiera fuera la forma en que se realice, de los **restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país**, producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora y siempre que **la jurisdicción productora no grave la actividad del productor**, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora el 50% (cincuenta por ciento) del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición.

DIFICULTADES. 85% DEL PRECIO DE VENTA

Cuando existan dificultades para establecer este precio, se considerará que es equivalente al 85% (ochenta y cinco por ciento) del precio de venta obtenido.

JURISDICCIONES COMERCIALIZADORAS O INDUSTRIALIZADORAS. ART.
2 C.M.

La diferencia entre el ingreso bruto total del adquirente y el importe mencionado será atribuida a las distintas jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen los productos, conforme al régimen del artículo 2º.

En los casos en que la jurisdicción productora grave la actividad del productor, la atribución se hará con arreglo al régimen del artículo 2º.

RCP 06/2022 **Trading Sur SA c/Provincia de Córdoba** del 10.03.2022

Exportación y venta al por mayor de cereales
Adquiere productos agropecuarios a productores y acopiadores de Córdoba para ser vendidos fuera de la provincia
Resulta irrelevante si los productos se venden en el mercado interno o si se exportan

*“Que la apelante, en su recurso, señala –en síntesis– que es una empresa dedicada exclusivamente a la **exportación y/o venta al por mayor de cereales, oleaginosas, etc.**, teniendo como principal cliente a la empresa Alimport en la República de Cuba, a quienes Trading Sur SA vende la mercadería adquirida en el mercado interno. Por lo tanto, dice que los ingresos que la empresa obtenga de la comercialización en el extranjero de dichas mercaderías, para que sean depositadas directamente en las zonas franca de Argentina (es decir, no están gravadas con tributos y cuentan con incentivos fiscales) son los mismos ingresos que se utilizan para la compra de mercadería; en consecuencia, la premisa que declara que los ingresos provenientes de la mera compra resultan independientes a los originados por la actividad de exportación de Trading Sur SA es falsa y no es concordante con la prueba ofrecida en autos. Inciden directamente con el impuesto que intentan recaudar, del cual la empresa es un sujeto exento por su objeto.-*

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

*Que esta **Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a revocar la resolución de la Comisión Arbitral** al no lograr el apelante conmover lo decidido en aquella instancia. Esta Comisión Plenaria observa que, en lo que a su estricta competencia se refiere, la controversia radica en establecer el alcance del instituto de la mera compra previsto en el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral. Escapa a la competencia de esta Comisión las demás alegaciones de la accionante, como ser el presunto incumplimiento a lo dispuesto por la Ley 23.548 por parte de la provincia de Córdoba, y las inaplicabilidades pretendidas en la aplicación de multas e intereses y del embargo preventivo por parte de dicha jurisdicción.*

SE COMPRAN PRODUCTOS AGROPECUARIOS A PRODUCTORES Y ACOPIADORES DE CORDOBA PARA SER VENDIDOS FUERA DE LA PROVINCIA

*Que, en efecto, en las actuaciones está acreditado que Trading Sur SA se encuentra inscripto como contribuyente en la provincia de Córdoba y que **adquiere productos agropecuarios a productores y/o acopiadores en dicha provincia para ser vendidos fuera de ella.***

*Que para la procedencia de la “mera compra”, tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral, se requiere: que se trate de productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora, y siempre que ésta no grave la actividad del productor. **En el caso, se cumplen todos los requisitos previstos como para que se aplique dicho instituto**, y cabe agregar, también, que cuando la mencionada norma instituye cual es el monto que se debe atribuir a la jurisdicción productora (“...en primer término a la jurisdicción productora el cincuenta por ciento (50%) del precio oficial corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición. Cuando existan dificultades para*

establecer este precio, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85 %) del precio de venta obtenido...”), lo indica sin abordar otra cuestión; es decir: **cualquiera sea el destino de los bienes que el comprador le otorgue**, la atribución prevista en la citada norma debe realizarse sin ningún condicionamiento.

ES IRRELEVANTE QUE LOS PRODUCTOS SE VENDAN EN EL MERCADO INTERNO O SE EXPORTEN

Que así lo tienen dicho los organismos de aplicación del Convenio Multilateral en distintos precedentes: **para la aplicación del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral resulta irrelevante si los productos, transformados o no, se comercializan en el mercado interno o externo, siendo de relevancia, en el caso, el hecho de que los productos primarios son adquiridos en la provincia de Córdoba** y, entonces, **esta jurisdicción productora tiene la potestad de gravar la mera compra de productos en su territorio aunque posteriormente fueran exportados desde otra jurisdicción**, habida cuenta que el Convenio Multilateral no establece un tratamiento diferenciado en la distribución de la base conforme al destino que el sujeto comprador otorgue a los bienes adquiridos.

(..)

Por ello,

LA COMISIÓN PLENARIA CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77

RESUELVE:

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Trading SA contra la Resolución CA N° 20/2021, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

RCA 13/2020 **Frigolar SA c/Provincia de Córdoba** del 12.08.2020

COMPRAS DE HACIENDA EN EL MERCADO DE LINIERS PROVENIENTE DE CORDOBA A TRAVES DE CONSIGNATARIOS. CORRESPONDE LA APLICACIÓN DEL ART. 13 TERCER PARRAFO (MERA COMPRA)

“Que la accionante, en su presentación, se agravia de la resolución determinativa y se opone al ajuste fiscal, sosteniendo que en el caso es evidente la inexistencia de mera compra por los siguientes motivos: **la concertación de las operaciones objetadas se realizó en el Mercado de Liniers** (Ciudad Autónoma de Buenos Aires), **vía consignatario** (Colombo y Magliano SA y Sáenz Valiente, Bullrich y Cía SA), **desconociendo Frigolar S.A. el origen de los vacunos**. La compra del ganado por parte de los consignatarios no resulta ser una cuestión imputable a Frigolar S.A., ya que la misma se limita a su adquisición vía intermediario en el Mercado de Liniers (CABA), y por lo tanto es ese centro el lugar de concertación de los negocios. En todo caso, si se entendiera que la adquisición de mercadería tiene origen en la provincia de

347

Córdoba debería haberse aplicado mera compra a los consignatarios, ya que ellos son los que efectúan la compra al productor primario, y no Frigolar S.A., que sólo se limita a comprar en el Mercado de Liniers de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires sin conocer el origen de la mercadería.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE CORDOBA

*Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Córdoba** señala, en primer término, que el ajuste ha sido realizado sobre base cierta, a partir de la documentación que fuera aportada por Frigolar S.A. a la Dirección de Policía Fiscal, luego de los requerimientos que ésta le efectuara y de la circularización a terceros con los cuales opera la firma. Añade que el ajuste se encuentra motivado en que Frigolar S.A. no ha exteriorizado ni tributado a través de sus declaraciones juradas, respecto de la provincia de Córdoba, el régimen especial de la “mera compra” conforme lo establecido por el artículo 13 del Convenio Multilateral y las provisiones consagradas en el inciso a) del artículo 178 del Código Tributario Provincial.*

Que, afirma, que se encuentra probado en las presentes actuaciones, el cumplimiento de los requisitos para que resulte aplicable la figura de la mera compra prevista en el tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral, esto es:

SUSTENTO TERRITORIAL EN LA PROVINCIA DE CORDOBA

-el sustento territorial de Frigolar S.A. en la jurisdicción de Córdoba: el mismo ha sido expresamente reconocido por la firma durante el procedimiento determinativo y, además, se encuentra inscripta en la provincia de Córdoba.

EXENCION DE LA ACTIVIDAD PRIMARIA EN LA PROVINCIA DE CORDOBA

-la exención vigente, sin limitación alguna, en el impuesto sobre los ingresos brutos para la actividad primaria desarrollada en la provincia de Córdoba (artículo 215 inciso 23) del Código Tributario Provincial).

LOS VENDEDORES SON PRODUCTORES PRIMARIOS

-la “calidad de productores primarios” de quienes efectuaron las ventas a la firma, aun cuando hayan intervenido consignatarios.

SE TRATA DE ANIMALES PROVENIENTES DE CORDOBA (A TRAVES DE CONSIGNATARIOS)

-la hacienda adquirida por Frigolar S.A. en Liniers, a través de los consignatarios (Colombo y Magliano S.A. y Sáenz Valiente, Bullrich y Cía S.A.): se trata de animales provenientes de campos ubicados en la provincia de Córdoba (constatado con información de SENASA).

CONOCIA LA PROCEDENCIA DE LOS ANIMALES

Agrega que el propio contribuyente en su escrito ante la Comisión Arbitral reconoce las compras de hacienda con origen en la provincia de Córdoba, quedando las adquisiciones de tales animales concertadas en Liniers y concluye que con las pruebas recabadas, queda debidamente acreditado y demostrado que Frigolar S.A. en todo momento conocía la procedencia de los animales y que se trataba de adquisiciones a productores cordobeses, en forma directa o indirecta.

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

*Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia radica en establecer si la actividad de Frigolar S.A., que consiste en la **compra de hacienda en el Mercado de Liniers proveniente de la provincia de Córdoba, a través de consignatarios**, encuadra o no en lo normado en el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral (mera compra).*

ESTA PROBADO EL SUSTENTO TERRITORIAL EN CORDOBA

LA ACTIVIDAD PRIMARIA ESTA EXENTA EN CORDOBA

*Que, en primer lugar, cabe destacar que **el sustento territorial se encuentra debidamente probado en la provincia de Córdoba**, toda vez que Frigolar S.A. es contribuyente de Convenio Multilateral y se encuentra inscripto en dicha jurisdicción. También **está acreditada la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos para la actividad primaria desarrollada en la provincia de Córdoba**.*

LA COMPRA SE PUEDE REALIZAR DENTRO DE LA JURISDICCION PRODUCTORA O FUERA DE ELLA

*Que sentado ello, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral han señalado que la aplicación del instituto de la mera compra no se ve alterada por el hecho de que los productos sean entregados dentro o fuera de la jurisdicción, ya que el artículo 13 del Convenio Multilateral **comprende tanto el acto del comprador foráneo que realiza la compra dentro de la jurisdicción productora, como así también la mera compra realizada desde fuera de ella**.*

LAS COMPRAS SE REALIZARON A PRODUCTORES DE CORDOBA A TRAVES DE CONSIGNATARIOS

Que de la documentación obrante en las actuaciones (factura de compras y circularizaciones efectuadas a terceros) está probado que Frigolar S.A. realizaba las compras a productores de la provincia de Córdoba a través de consignatarios (Colombo y Magliano S.A. y Sáenz Valiente, Bullrich y Cía S.A.) que actuaban como intermediarios en la operación.

Que el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral no establece condiciones ni requisitos que deba asumir el sujeto vendedor de los productos primarios para que sea aplicable la mera compra, por lo que la pretensión de Frigola S.A. no puede prosperar”.

RCA 53/2019 **Maderera los Troncos SA c/Provincia de Corrientes** del
04.12.2019

COMPRAS DE MADERA EN LA PROVINCIA DE CORRIENTES

LA ACTIVIDAD PRIMARIA ESTA EXENTA EN LA PROVINCIA DE CORRIENTES. CORRESPONDE LA APLICACIÓN DEL ART. 13 TERCER PARRAFO DEL C.M. (MERA COMPRA)

LA ACTIVIDAD PRIMARIA ESTA GRAVADA A TASA CERO EN LA PROVINCIA DE CORRIENTES. CORRESPONDE LA APLICACIÓN DEL ART. 13 TERCER PARRAFO DEL C.M. (MERA COMPRA)

*“Que la accionante sostiene que es improcedente la aplicación del art. 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral (mera compra), en relación a los periodos marzo de 2012 a mayo de 2016, respecto de la **compra de materia prima (madera) en la provincia de Corrientes** a su proveedor y productor Forestal Argentina S.A. (en relación a su otro proveedor y productor Garrucho S.A., acepta la existencia del instituto de la mera compra, en tanto no formula agravios respecto del mismo). Enumera los requisitos de la figura de la mera compra y, en concreto, señala que **no se verifica el requisito de que la jurisdicción productora (Corrientes) no grave la actividad del productor**. Afirma que Forestal Argentina S.A. está gravada y alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos a una alícuota del 1,75 en la provincia de Corrientes, lo cual determina que su actividad no resulta estar exenta ni gravada a tasa cero.*

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE CORRIENTES

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Corrientes señala que la controversia se centra en dilucidar la situación fiscal de Forestal Argentina S.A. frente al fisco de Corrientes, para poder determinar si resulta o no aplicable el instituto de la mera compra.

Que refiere las normas de la provincia de Corrientes (Código Fiscal y leyes tarifarias) vigentes en el periodo ajustado -marzo/2012 a mayo/2016- y dice que hasta diciembre/2013 rigió la exención del impuesto sobre los ingresos brutos, instaurada en el inc. “o” del artículo 134 del Código Fiscal, para los ingresos obtenidos por la primera venta efectuada por los productores primarios, excepto que fuera a consumidores finales y siempre y cuando el establecimiento productivo estuviere en la provincia.

Que en cuanto al periodo enero/2014 en adelante, la Ley 6250 derogó la exención aludida -inc. “o” del artículo 134 del Código Fiscal- y de este modo la actividad primaria queda gravada a la alícuota del 1,15% por el artículo 4° de la Ley Tarifaria 6249. Sin embargo, aclara que esta modificación normativa no implicó una variación en la carga tributaria de la firma Forestal Argentina S.A., debido a que los artículos 5° y 6° de la citada ley tarifaria contemplan situaciones

350

particulares que la igualan o equiparan con la situación anterior a la reforma. En efecto, el artículo 5° prevé que los ingresos de las actividades primarias quedan gravados a la alícuota del cero por ciento (0%) cuando se verifica, con otros requisitos, que tales actividades se desarrollan en establecimientos productivos ubicados en la provincia de Corrientes, con excepción de los provenientes de las operaciones realizadas con consumidores finales.

Que considera que la porción de ingresos alcanzada a tasa 0% corresponde a la comercialización de madera, producida en establecimientos productivos de la provincia de Corrientes e implica un costo impositivo del 0% para Forestal Argentina S.A., quien, como productor primario de la misma, comercializa los productos forestales cultivados en su territorio, con Maderera Los Troncos S.A. Mientras que, por otra parte, considera que la porción de ingresos alcanzada al 1,15% corresponde a la comercialización de madera producida en extraña jurisdicción y surge de la aplicación del apartado b) del artículo 6° de la Ley Tarifaria. Por lo tanto, queda demostrado -dice- que en todo el periodo ajustado -marzo/2012 a mayo/2016- Forestal Argentina S.A. no tributó el impuesto sobre los ingresos brutos por los productos forestales obtenidos en la provincia de Corrientes y no debe confundirse con el impuesto exteriorizado por los productos forestales, cultivados fuera de ella.

Que concluye que no es correcta la aseveración de la accionante en cuanto a que su proveedor de materias primas Forestal Argentina S.A. tributó el impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Corrientes por la comercialización de productos primarios de origen correntino y, consecuentemente, tampoco lo es la afirmación de que es improcedente la aplicación del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral en el caso concreto.
(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia gira exclusivamente en torno a la gravabilidad del productor en la provincia de Corrientes durante los períodos que comprende la determinación (marzo/2012 a mayo/2016) para la procedencia o no de artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral.

LA ACTIVIDAD PRIMARIA ESTA EXENTA EN CORRIENTES

*Que la pretensión de Maderera Los Troncos S.A. no puede prosperar. En efecto, la provincia de Corrientes informa que hasta el mes de diciembre de 2013, se encontraba vigente una disposición en su Código Fiscal, el inciso "o" del artículo 134, mediante la cual **los ingresos provenientes de la primera venta realizada por los productores primarios, se encontraban exentos del impuesto sobre los ingresos brutos**, con excepción de los provenientes de las ventas a consumidores finales, con la condición de que el establecimiento productivo se encontrara radicado en dicha provincia. Entonces, teniéndose presente que no está en discusión que Forestal Argentina S.A. le vendió al accionante -en los periodos ajustados- productos de su establecimiento ubicado en la provincia de Corrientes y que no se trataba de un consumidor final, se verificaron hasta ese*

momento -diciembre 2013- las condiciones establecidas en el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral para su aplicación.

LA ACTIVIDAD PRIMARIA ESTA GRAVADA A TASA CERO EN CORRIENTES

*Que para los períodos posteriores, es decir desde enero de 2014, informa también la provincia de Corrientes que conforme a las modificaciones introducidas por la Ley 6250, se dejó sin efecto la exención antes mencionada y la actividad pasó a estar gravada con la alícuota 1.15%, con la salvedad de que si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 5º de la Ley Tarifaria 6249, **los ingresos tendrán la alícuota “0”, es decir, no tributarán el impuesto sobre los ingresos brutos.** Requisitos, en este caso, que el productor de que se trata cumple.*

*Que, entonces, la circunstancia de que en la provincia de Corrientes esté gravada, con la modificación antes dicha, la producción primaria, aunque luego no se tribute el impuesto en función a que la misma tiene como tratamiento fiscal la alícuota cero por ciento (0%), **tiene el mismo efecto desde el punto de vista de que la actividad no tenga costo impositivo por este concepto.***

LO IMPORTANTE ES QUE EL PRODUCTOR PRIMARIO NO TRIBUTE EN LA PROVINCIA DE CORRIENTES

*Que del artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral se desprende en forma inequívoca que **lo que se pretende es, para que proceda el instituto de la mera compra, que el productor primario no tribute el impuesto en su jurisdicción, ya sea por estar contemplado el tratamiento de su actividad a alícuota cero por ciento (0%) o por encontrarse expresamente exenta;** si bien dichos conceptos no son iguales, con cualquiera de ellos esa condición se cumple acabadamente*

Que, por lo expuesto, corresponde ratificar la determinación practicada por la provincia de Corrientes”.

RCP 01/2021 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba**
del 11.03.2021

ACTIVIDAD DE MATANZA DE ANIMALES Y PROCESAMIENTO DE SU CARNE CON ESTABLECIMIENTO INDUSTRIAL EN PROVINCIA DE BUENOS AIRES

COMPRA A PRODUCTORES DE LA PROVINCIA DE CORDOBA

SUSTENTO TERRITORIAL. EXISTENCIA DE GASTOS DE COMPRA (GASTOS DE TRANSPORTE). APLICACIÓN DEL ART. 13 ULTIMO PARRAFO

“El Expte. C.M. N° 1540/2018 “Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. c/ provincia de Córdoba”, en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la **Resolución (C.A.) N° 51/2019**; y,
(..)

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a revocar la resolución de la Comisión Arbitral al no lograr la apelante conmovier lo decidido en aquella instancia, ya que no surge de las actuaciones que el fisco de la provincia de Córdoba haya violentado los términos del Convenio Multilateral en la materia, observándose que la firma realiza consideraciones al respecto sin haber aportado documentación respaldatoria que desacredite lo actuado por la provincia de Córdoba en cuanto a la aplicación del Convenio Multilateral.

SUSTENTO TERRITORIAL. EXISTENCIA DE GASTOS

Que, efectivamente, el sustento territorial por parte de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. en la provincia de Córdoba, en los periodos objeto del ajuste, está acreditado a partir de los gastos verificados por el fisco y soportados por la apelante en dicha jurisdicción: **gastos en conceptos de “Fletes Hacienda”, “Comisiones Hacienda”, “Viáticos Camiones” y “Fletes Distrib. ½ Res.”**, que acreditan la actividad de la accionante en esa jurisdicción (en las actuaciones administrativas luce **información proporcionada, por ejemplo, por Fortín del Sur SRL donde dice: “...Con el Frigorífico y Matadero Chivilcoy, mantenemos una relación comercial, en donde el mismo se constituye en proveedor de carnes de nuestra firma. En dicho proceso nos dirigimos a las instalaciones del mencionado frigorífico y procedemos a la selección de la mercadería, se formaliza la operación y el frigorífico nos envía la mercadería sin costos adicionales por dicho servicio...”**, además expresa: **“El transporte de la Mercadería mencionada se encuentra a cargo de Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA”**. También obran manifestaciones, entre otras, de la firma **Daniel Omar Calvo SRL que acreditan el sustento territorial al decir que “Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA adquirió hacienda en un remate feria realizado por nosotros (...) Ambas operaciones se refieren a remates realizados en la localidad de Río Cuarto, provincia de Córdoba, aunque nuestra firma también realiza actividades en las Localidades de Adelia María, Reducción y General Levalle, todas en la Jurisdicción Córdoba...”**. Más aun, el proveedor **Abel Marinozzi e Hijos SRL también informa que “... La relación comercial con la firma de referencia está dada por la Venta de ganado vacuno en forma directa (...) Cuya procedencia es Córdoba y destino es en la Ciudad de Chivilcoy Provincia de Buenos Aires (...) La firma Abel Marinozzi e Hijos SRL desarrolla sus actividades en Monte Maíz Córdoba...”**.

GASTOS DE TRANSPORTE. ART. 4 ULTIMO PARRAFO DEL C.M.

Que, además, el artículo 4º, último párrafo, del Convenio Multilateral establece que **los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones que se realice el hecho imponible** y, por su parte, la

Resolución General N° 7/2006 ha interpretado que los gastos de transporte a que hace referencia el último párrafo del art. 4 del Convenio, se distribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones en las que se realice el transporte, es decir, en este caso concreto, en las provincias de Buenos Aires y Córdoba.

Que, sentado lo antes dicho, están dados todos los requisitos para la aplicación del tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral.

(..)

Que, en consecuencia, cabe **ratificar en todos sus términos la resolución apelada**. Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete”.

RCA 51/2019 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba**
del 13.11.2019

ACTIVIDAD DE MATANZA DE ANIMALES Y PROCESAMIENTO DE SU CARNE CON ESTABLECIMIENTO INDUSTRIAL EN PROVINCIA DE BUENOS AIRES

COMPRA A PRODUCTORES DE LA PROVINCIA DE CORDOBA

SUSTENTO TERRITORIAL. EXISTENCIA DE GASTOS DE COMPRA (GASTOS DE TRANSPORTE). APLICACIÓN DEL ART. 13 ULTIMO PARRAFO

“Que la accionante señala que se encuentra inscripta como contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos ante la ARBA, con motivo del ejercicio de la **actividad principal de matanza de animales y procesamiento de su carne**, que desarrolla únicamente en su **establecimiento industrial de la localidad de Chivilcoy**, provincia de Buenos Aires.

Que sostiene, en lo que concierne a la mera compra -régimen especial del artículo 13 del CM- que debe desestimarse su aplicación, toda vez que para que proceda la aplicación de ese instituto, se requiere el debido sustento territorial, recaudo que debe determinarse sobre la base de una verdadera actividad compradora, circunstancia totalmente ausente en el presente caso, habida cuenta que la firma nunca se ha trasladado al domicilio del eventual vendedor, ni efectuó ningún tipo de gasto que acredite dicha circunstancia. Dice que no realiza actividad alguna en Córdoba, limitándose únicamente a comprar, desde su domicilio en la provincia de Buenos Aires, -Chivilcoy- y allí abona el importe total de la compra, es decir, que no se desplaza a la jurisdicción de Córdoba ni a ninguna otra, sino que, por el contrario, **son los respectivos productores pecuarios o intermediarios los que se desplazan a la provincia de Buenos Aires para entregar la hacienda adquirida en la sede del establecimiento**. Tampoco se ha acreditado -dice- que los supuestos productores locales no tuvieren también establecimiento en otra jurisdicción, supuesto que conduciría a la gravabilidad de su actividad en la provincia de Córdoba y la consecuente inaplicabilidad del régimen de la mera compra.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE CORDOBA

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Córdoba** señala que el ajuste se encuentra motivado en que Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. no ha exteriorizado ni tributado a través de sus declaraciones juradas respecto de la jurisdicción de la provincia de Córdoba, el instituto de la “mera compra” conforme lo establecido por el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral y las previsiones consagradas en el inciso a) del artículo 178 del Código Tributario Provincial-Ley N° 6006 TO 2015 y sus modificatorias.

SUSTENTO TERRITORIAL EN CORDOBA. EXISTENCIA DE GASTOS DE TRANSPORTE

Que manifiesta que del informe de inspección, surge que el sustento territorial se encuentra configurado por la **existencia de gastos en conceptos de: “Fletes Hacienda”, “Comisiones Hacienda”, “Viáticos Camiones” y “Fletes Distrib. 1/2 Res”**, que corresponden asignar a la jurisdicción de Córdoba, en virtud de la información proporcionada por el propio contribuyente y por terceros (clientes y proveedores), situación ésta que no se encuentra controvertida fácticamente por el representante de la firma en su memorial de presentación ante la Comisión Arbitral. Con dicha información se demuestra que el contribuyente **incurre en gastos de transporte de la mercadería vendida**, gasto este que es soportado en la provincia de Córdoba, a tenor de lo dispuesto por el artículo 4° del Convenio Multilateral, en su último párrafo. Invoca, en este punto, también la **Resolución General N° 7/2006** que ha interpretado que **los gastos** a que hace referencia el último párrafo del artículo 4° del Convenio Multilateral, **se distribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones en las que se realice el transporte**, considerando cada una de las operaciones.

Que, por otra parte, sostiene que la firma no niega la existencia de compra a los sujetos circularizados, todo lo contrario, lo reconoce expresamente en el memorial de presentación ante la Comisión Arbitral, al sostener: “... Es que la firma no realiza actividad alguna en Córdoba, limitándose únicamente a comprar, desde su domicilio en la provincia de Buenos Aires -localidad de Chivilcoy- ...”. Frente a tal situación, precisa que la firma reconoce la existencia de gastos, al decir “limitándose únicamente a comprar”, por lo que, en ningún momento tales compras o retribuciones de servicios son desconocidos por ésta. Añade que la circunstancia de que tales compras o gastos sean abonados en la provincia de Buenos Aires -en su planta- o que exista un desplazamiento físico por parte de los productores pecuarios o intermediarios para realizar la entrega de la mercadería en su planta, no tiene entidad suficiente para no atribuir tales gastos a la provincia de Córdoba, ya que ahí se soportan.

Que, asimismo, indica que el hecho de que los respectivos productores pecuarios o intermediarios puedan desplazarse a la provincia de Buenos Aires para entregar la hacienda adquirida en la sede del establecimiento de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A., en nada altera el instituto de la “mera compra”, puesto que en ningún momento el ordenamiento provincial requiere para que proceda

dicho instituto, que la adquisición sea realizada dentro de la provincia: cita el artículo 178 del Código Fiscal.

Que, finalmente, respecto al agravio del contribuyente referido a la inaplicabilidad de la “mera compra”, por no probar el fisco que los productores locales no tuvieran también establecimiento en otra jurisdicción, precisa que tal circunstancia en nada altera la situación de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. porque las firmas circularizadas (productores) tienen planta/explotación en la provincia de Córdoba, dándose el presupuesto previsto en el inciso 23) del artículo 215 del ordenamiento provincial para gozar del beneficio de exención de pago del impuesto.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa, en lo que a su estricta competencia se refiere, que la controversia se circunscribe a determinar si existe sustento territorial por parte Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. para la procedencia del artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral. Escapa a la competencia de esta Comisión las alegaciones de la accionante respecto de las leyes provinciales 9505, 10012 y 9874, lo referido a la pretendida nulidad del procedimiento y todo lo referente a la alícuota.

Que la pretensión de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. no puede prosperar. En efecto, **el sustento territorial** por parte de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. en la provincia de Córdoba, en los periodos objeto del ajuste, **está acreditado a partir de los gastos verificados por el fisco obrante en las actuaciones administrativas: gastos en conceptos de “Fletes Hacienda”, “Comisiones Hacienda”, “Viáticos Camiones” y “Fletes Distrib. ½ Res.”, y sin importar su magnitud**, acreditan la actividad de la accionante en esa jurisdicción.

GASTOS DE TRANSPORTE

Que el **artículo 4º, último párrafo, del Convenio Multilateral establece que los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones que se realice el hecho imponible** y, por su parte, **la Resolución General N° 7/2006 ha interpretado que los gastos de transporte a que hace referencia el último párrafo del art. 4 del Convenio, se distribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones en las que se realice el transporte**, es decir, en este caso concreto, en las provincias de Buenos Aires y Córdoba.

Que, asimismo, la accionante no niega la existencia de compra a los respectivos productores pecuarios o intermediarios de la provincia de Córdoba; por el contrario, reconoce expresamente tal hecho al decir “limitándose únicamente a comprar”, es decir, en ningún momento tales compras o retribuciones de servicios son desconocidas.

Que, sentado lo antes dicho, no surge de las actuaciones que el fisco provincial haya violentado los términos del Convenio Multilateral en la materia,

observándose que la firma realiza consideraciones al respecto sin aportar en esta instancia documentación respaldatoria (artículo 8° del Reglamento Procesal para la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria) que desacredite lo actuado por la provincia de Córdoba.

Que, por lo demás, están dados los requisitos para la aplicación del tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral”.

RCA 27/2019 **Cofco Argentina SA c/Provincia de Córdoba** del 03.07.2019

EMPRESA PRODUCTORA Y COMERCIALIZADORA DE GRANOS Y ALIMENTOS

ELABORACION DE ACEITES Y GRASAS VEGETAL QUE SE EXPORTAN

ADQUIERE GRANOS A PRODUCTORES, ACOPIADORES O CORREDORES

ESTA INSCRIPTA EN CONVENIO MULTILATERAL (TRIBUTA POR ART. 2 DEL C.M.)

APLICACIÓN DEL ART. 13 3º PARRAFO DEL C.M.

“Que la accionante señala que es una **empresa productora y comercializadora de granos y alimentos**, desarrolla -entre otras- la **actividad de elaboración de aceites y grasas vegetal, que son exportados**. Para obtener los productos que ha de vender al exterior, la empresa **adquiere los granos a diversos productores, acopiadores o corredores de granos ubicados en distintas provincias del país**. Como consecuencia de las actividades que desarrolla, la empresa es contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos bajo el régimen general del Convenio Multilateral, encontrándose inscripta en la jurisdicción de la provincia de Córdoba asignando ingresos y gastos, así como también determinando el correspondiente coeficiente unificado.

Que sostiene que la aplicación del impuesto sobre la mera compra requiere que la adquisición del producto primario sea efectuada directamente al productor (de una jurisdicción que no lo grave con el IIBB). En el caso de realizarse con un intermediario, para que sea procedente la figura, éste debe actuar no solamente por cuenta y orden sino también en nombre de aquel, esto por la sencilla razón de que el comprador debe estar en condiciones de conocer que está comprando a un productor de una jurisdicción que no lo grava con el impuesto. En el presente -dice-, dicho recaudo no se cumple pues en los instrumentos y comprobantes emitidos como consecuencia de las operaciones, se constata que los vendedores (cooperativas y acopiadores) se exhibieron como “vendedores” y en momento alguno exteriorizaron la pretendida calidad de “intermediarios”. Si de lo que se trata es de asignar una porción de base imponible a la jurisdicción productora que ha decidido no gravar la actividad primaria, entonces si la compra se realiza a un sujeto que no es el productor, el instituto deja de tener sentido, porque este último ingresará a la jurisdicción, el impuesto que le corresponda.

Que en relación a la pérdida de identidad del cereal, dice que no se encuentra controvertido que, en atención a la índole de la actividad de los acopiadores vendedores, estos reciben el cereal, lo acondicionan y almacenan. Por tanto, el cereal puede provenir de distintas procedencias y luego ingresa a una masa confundiéndose con el resto, al punto que no es posible determinar su origen. De allí que cuando en algunos boletos se indica como procedencia de la mercadería la provincia de Córdoba, solamente se está señalando que es allí donde se encuentra radicado el acopiador pero, en modo alguno, puede válidamente considerarse que esa mención traduce el verdadero origen de la producción. Esta circunstancia constituye otro elemento más para imposibilitar la aplicación de la figura de la mera compra cuando el vendedor es un acopiador, como en el caso tratado.

Que en cuanto a la gravabilidad de ingresos por exportaciones, dice que la provincia de Córdoba no ha tenido en cuenta, al establecer la base imponible, que la firma somete las materias primas adquiridas a un proceso industrial para luego exportar -a título propio- los productos elaborados. De allí que no deba considerarse en la base imponible la porción de ingresos correspondiente a los productos con destino al exterior. Los ingresos que caen bajo la distribución calificada como “mera compra” son parte del total de ingresos que perfeccionan el hecho imponible del IIBB. Por lo tanto, debe aplicarse sin más el art. 212 del Código Fiscal provincial conforme el cual las exportaciones no constituyen actividad gravada.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE CORDOBA

*Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Córdoba** señala, en primer lugar, que el ajuste ha sido realizado sobre base cierta, a partir de la documentación que fuera aportada por Cofco Argentina S.A. y la correspondiente circularización de información a la Bolsa de Cereales de la Provincia de Córdoba y a terceros. Dice que el ajuste fiscal se encuentra motivado en que la empresa no ha exteriorizado ni tributado a través de sus declaraciones juradas respecto de la jurisdicción de Córdoba, el instituto de la “mera compra” conforme lo establecido por el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral y las previsiones consagradas en el inciso a) del artículo 178 del Código Tributario Provincial, Ley N° 6006 TO 2015 y sus modificatorios.*

ESTA ACREDITADO ELSUSTENTO TERRITORIAL

Que precisa que no se encuentra en pugna el debido sustento territorial en la provincia de Córdoba, el cual se encuentra perfectamente acreditado y, el mismo, ha sido expresamente reconocido por la firma durante el proceso determinativo y recursivo, y los agravios que aduce la firma se sustentan en la inaplicabilidad de la mera compra y en la supuesta gravabilidad de los ingresos por exportaciones.

*Que sostiene que de la lectura del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, **no surge como requisito** o condición para que exista “mera compra”, **que el sujeto que efectúa la venta del bien deba, necesariamente,***

ser un productor. Es decir, aun siendo un intermediario, acopiador y/o cooperativa queda dentro del presupuesto previsto en dicho párrafo - siempre que actúe por cuenta y orden- y así lo ha entendido y resuelto la Comisión Plenaria en el caso “Vicentín SAIC c/ provincia de Tucumán” (Resolución C.P. 26/2008).

Que la firma procedió a aportar información donde se detallan las adquisiciones de productos primarios efectuados a productores de la provincia de Córdoba y a acopiadores donde la procedencia de los bienes resultan ser de la misma provincia. Acompaña copia de liquidaciones de líquido producto -obrantes en el expediente administrativo- de donde surgen expresamente quienes son las partes intervinientes en la operación y sostiene que con ello se demuestra fácticamente que Cofco Argentina S.A. no sólo **tiene conocimiento cierto a quien le realiza la compra de bienes primarios - vendedores (productores) cordobeses y sus correspondientes intermediarios- sino que también respecto de la procedencia/origen de los bienes que es la misma provincia de Córdoba.** Reafirma que la empresa conocía la procedencia de los granos y que se trataban de adquisiciones a productores cordobeses, en forma directa o indirecta, como ella misma lo ha afirmado en su memorial de presentación y en las actas labradas por el fisco, por lo que no se puede pretender desvirtuar toda la prueba recabada por el fisco y que ha servido como elemento necesario para determinar, sobre base cierta, la materia imponible mediante una mera solicitud de pericial contable.

LA MERA COMPRA ES INDEPENDIENTE DE LA EXPORTACION

Que, por otra parte, precisa que la provincia de Córdoba no grava la exportación de bienes. El ajuste proviene por el instituto de la “mera compra”, el cual se encuentra perfectamente definido en el ordenamiento provincial y en el Convenio Multilateral. **Los ingresos provenientes de la “mera compra” resultan independientes a los originados por la actividad de exportación**, es decir, a los fines de la aplicación de dicho instituto no importa cuál ha de ser el destino de la venta posterior de los bienes y, por lo tanto, si dicho ingreso deriva o no de una operación de exportación ulterior, por lo que, en tal sentido, debe prescindirse de las consideraciones efectuadas por la empresa. Cita antecedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que avalarían su posición.

Que concluye señalando que el instituto de la “mera compra” es un aspecto contemplado desde el inicio del impuesto sobre los ingresos brutos, que tiene por objetivo que en el caso de las jurisdicciones que no graven la producción primaria -como Córdoba, no provoquen un vaciamiento de las bases imponibles de las jurisdicciones productoras, atribuyendo base con el sólo hecho de realizar la compra en esa jurisdicción. Por todo lo expuesto, solicita se rechace la acción interpuesta por Cofco Argentina S.A.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia radica en establecer si la actividad de Cofco Argentina S.A. que consiste en la **compra de granos**

efectuadas a cooperativas y acopiadores de la provincia de Córdoba, en su carácter de intermediarios, encuadra o no en lo normado en el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral (mera compra).

ESTA ACREDITADO EL SUSTENTO TERRITORIAL

*Que Cofco Argentina S.A. reconoce que se encuentra inscripta como contribuyente en la provincia de Córdoba debido a que desarrolla actividades en esa jurisdicción, por lo que **el sustento territorial se encuentra debidamente acreditado en la jurisdicción**. Con relación a las compras a acopiadores y cooperativas, en su carácter de intermediarios, cabe resaltar que el artículo 178, inciso a), del Código Tributario de la Provincia de Córdoba, no establece requisitos respecto de las condiciones que debe asumir el sujeto a quien se le realiza la compra para que proceda la aplicación del instituto de la mera compra y tampoco establece condición alguna el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral respecto a la actividad del vendedor. Por lo tanto, de la interpretación armónica de las normas mencionadas precedentemente, se desprende que en la determinación practicada no se han violado las disposiciones del Convenio Multilateral.*

ES IRRELEVANTE QUE LOS PRODUCTOS SE COMERCIALICEN EN EL MERCADO INTERNO O SE EXPORTEN

*Que, por otra parte, **resulta irrelevante si los productos, transformados o no, se comercializan en el mercado interno o externo**, siendo de relevancia el hecho de que los productos primarios son adquiridos en la provincia de Córdoba para su posterior industrialización y/o acondicionamiento en otra jurisdicción. **Los organismos de aplicación del Convenio Multilateral ya han señalado que la jurisdicción productora tiene la potestad de gravar la mera compra de productos en su territorio aunque posteriormente fueran exportados desde otra jurisdicción**, habida cuenta que el Convenio Multilateral no establece un tratamiento diferenciado en la distribución de la base conforme al destino que el sujeto comprador otorgue a los bienes adquiridos”.*

RCA 10/2018 **Nidera SA c/Provincia de Córdoba** del 11.04.2018

EMPRESA PRODUCTORA Y COMERCIALIZADORA DE GRANOS

EXPORTACION DE ACEITES Y GRASAS VEGETALES

ADQUIERE GRANOS A PRODUCTORES Y ACOPIADORES

ESTA INSCRIPTA EN CONVENIO MULTILATERAL (TRIBUTA POR ART. 2 DEL C.M.)

APLICACIÓN DEL ART. 13 3º PARRAFO DEL C.M.

“Que la accionante señala que es una **empresa productora y comercializadora de granos, y también desarrolla -entre otras- la actividad de exportación de aceites y grasas vegetales refinadas. Dice que adquiere el grano tanto a productores como acopiadores. La adquisición de la mercadería objeto de la transacción se realiza con la condición de que la misma se considera perfeccionada con la entrega de los granos puestos, en todos los casos, en las plantas industriales de la empresa en las provincias de Santa Fe y Buenos Aires.**

Que sostiene que el impuesto sobre la mera compra no resulta aplicable a las operaciones efectuadas por Nidera en razón de que todas las operaciones de compra objeto del ajuste fiscal carecen de sustento territorial en la provincia de Córdoba, por cuanto la empresa no se traslada a dicha provincia a fin de concretar las operaciones. Alega que para que exista “compra” de un producto en una jurisdicción deben existir gastos realizados por el sujeto en el respectivo territorio que se vinculen con la adquisición de los productos de que se trata.

Que, por otra parte, señala que la aplicación del impuesto sobre la mera compra requiere que la adquisición del producto primario sea efectuada directamente al productor (de una jurisdicción que no lo grava con el IIBB). En el caso de realizarse con un intermediario, para que sea procedente la figura, éste debe actuar no solamente por cuenta y orden sino también en nombre de aquel. Esto, por la sencilla razón de que el comprador debe estar en condiciones de conocer que está comprando a un productor de una jurisdicción que no lo grava con el impuesto. En el presente caso, salvo en las operaciones realizadas en forma directa con los productores, dicho recaudo no se cumple pues en los instrumentos y comprobantes emitidos como consecuencia de las operaciones, los vendedores (cooperativas y acopiadores) se exhibieron como “vendedores” y, en momento alguno, se exteriorizó la pretendida calidad de “intermediarios”. Asimismo los vendedores se encuentran inscriptos como acopiadores en el Registro Fiscal de Operaciones de Granos de la AFIP, carácter que implica que venden por su propia cuenta. En parte alguna de los contratos se menciona que los acopiadores o las cooperativas estaban actuando por cuenta y orden de productores. Asimismo, se consigna que la mercadería no es de producción propia del vendedor, de lo que solo cabe deducir que la operación se celebró con un sujeto que no es productor. Por lo expuesto, dice que deberán revisarse los boletos de compraventa celebrados en el período ajustado y “eliminar” a todas aquellas compras donde el vendedor manifiesta que vende mercadería que no es de su propia producción y no invoca mandato alguno del productor.

Que, añade, que en atención a la índole de la actividad de los acopiadores vendedores, estos reciben el grano, lo acondicionan y almacenan. Por tanto, el cereal puede provenir de distintas procedencias y luego ingresa a una masa confundiéndose con el resto, al punto que no es posible determinar su origen. De allí que cuando en algunos boletos se indica como procedencia de la mercadería la provincia de Córdoba, solamente se está señalando que allí se encuentra radicado el acopiador pero, en modo alguno, puede válidamente considerarse que esa mención traduce el verdadero origen de la producción.

Que, asimismo, señala que la provincia de Córdoba no ha tenido en cuenta, al establecer la base imponible, que la firma somete las materias primas adquiridas

a un proceso industrial para luego exportar -a título propio- los productos elaborados, de allí que no deba considerarse en la base imponible la porción de ingresos correspondiente a los productos con destino al exterior.

Que hace alusión también a un supuesto trato discriminatorio en función de la ubicación de la sede de negocio del establecimiento fabril.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE CORDOBA

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia de Córdoba** manifiesta que no está en pugna el debido sustento territorial en la provincia de Córdoba, el cual se encuentra perfectamente acreditado y, el mismo, ha sido expresamente reconocido por la firma durante el proceso determinativo y recursivo. Por otro lado, **la firma se encuentra inscrita en esta jurisdicción**. El artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral requiere que el comprador sea sujeto de Convenio, es decir, que haya “sustento territorial” y, en tal caso, el mismo se encuentra acreditado en las presentes actuaciones y reconocido por la propia empresa al señalar que “... Como consecuencia de las actividades que desarrolla, **la empresa es contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos bajo el régimen general del Convenio Multilateral, encontrándose inscrita en la jurisdicción de la provincia de Córdoba** asignando ingresos y gastos, así como también determinando el correspondiente coeficiente unificado”. Una vez adquirido el carácter de sujeto pasivo en la jurisdicción, lo es respecto de todos los rubros y/o actividades que desarrolla, no estando previsto en las disposiciones del Convenio escisiones de ninguna naturaleza.

Que, asimismo, señala que de la simple lectura del tercer párrafo del artículo 13, **no surge como requisito** o condición sine qua non para que exista “mera compra”, **que el sujeto que efectúa la venta del bien deba, necesariamente, ser un productor**. Es decir, aun siendo un intermediario que actúa por cuenta y orden de aquél (como son los acopiadores y/o cooperativas) queda dentro del presupuesto previsto en dicho párrafo y así lo ha entendido y resuelto la **Comisión Plenaria en “Vicentín SAIC c/ provincia de Tucumán” (Resolución C.P. Nº 26/2008)**. Acompaña copia de liquidaciones de líquido producto - obrantes en el expediente administrativo- de donde surge expresamente quienes son las partes intervinientes en la operación, demostrándose fácticamente que Nidera tiene conocimiento cierto que realiza compra de bienes primarios a vendedores (productores) cordobeses y que la procedencia/origen de los bienes es la provincia de Córdoba. Nidera en todo momento conocía la procedencia de los granos y que se trataba de adquisiciones a productores cordobeses, en forma directa o indirecta, como ella misma lo ha afirmado en las actas labradas por el fisco.

Que, por otra parte, dice que la provincia de Córdoba no grava la exportación de bienes. El ajuste proviene por el instituto de la “mera compra”, el cual se encuentra perfectamente definido en el ordenamiento provincial y en el Convenio Multilateral. **Los ingresos provenientes de la “mera compra” resultan independientes a los originados por la actividad de exportación**, es decir, a los fines de la aplicación de dicho instituto no importa cuál ha de ser el destino

de la venta posterior de los bienes y, por lo tanto, si dicho ingreso deriva o no de una operación de exportación ulterior, por lo que, en tal sentido, debe prescindirse de las consideraciones efectuadas por la empresa.

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia en lo que a su estricta competencia se refiere, radica en establecer si la actividad de Nidera S.A. que consiste en la **compra de granos efectuadas a cooperativas y acopiadores de la provincia de Córdoba -en su carácter de intermediarios-**, encuadra o no en lo normado en el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral (mera compra). (..)...

SUSTENTO TERRITORIAL

Que la pretensión de Nidera S.A. no puede prosperar. En efecto, con relación al sustento territorial, la propia firma reconoce que se encuentra inscripta como contribuyente en la provincia de Córdoba debido a que desarrolla actividades en esa jurisdicción. En este sentido, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral han señalado que no es necesario probar que por cada una de las compras se requiera el desplazamiento específico del comprador, máxime teniendo en consideración que se trata del mismo tributo por el cual el contribuyente se encuentra inscripto en la provincia de Córdoba. Por ello, dicho requisito se encuentra debidamente cumplido desde el momento en que existe desarrollo de actividades del contribuyente en la jurisdicción.

Que con relación a las **compras a acopiadores y cooperativas -en su carácter de intermediarios-**, cabe resaltar que el artículo 178, inciso a), del Código Tributario de la Provincia de Córdoba, no establece requisitos respecto de las condiciones que debe asumir el sujeto a quien se le realiza la compra para que proceda la aplicación del instituto de la mera compra, y tampoco establece condición alguna el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral respecto a la actividad del vendedor. Por lo tanto, en función de la interpretación armónica de las normativas mencionadas precedentemente, en la determinación practicada por el fisco no se han violado las disposiciones del Convenio Multilateral.

Que la conclusión que antecede, no se ve alterada por el hecho de que los productos sean entregados dentro o fuera de la provincia de Córdoba, ya que el artículo 13 del Convenio Multilateral comprende tanto el acto del comprador foráneo que realiza la compra dentro de la jurisdicción productora como así también la mera compra realizada desde fuera de ella, en la medida que se encuentren configurados los extremos antes señalados y **no se halla en discusión en autos que el productor primario se encuentra exento del impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Córdoba.**

ES IRRELEVANTE QUE LOS PRODUCTOS SE COMERCIALICEN EN EL MERCADO INTERNO O SE EXPORTEN

Que, por otra parte, **resulta irrelevante si los productos, transformados o no, se comercializan en el mercado interno o externo**, siendo de relevancia el hecho de que los productos primarios son adquiridos en la provincia de Córdoba para su posterior industrialización y/o acondicionamiento en otra jurisdicción. **Los organismos de aplicación del Convenio Multilateral ya han señalado que la jurisdicción productora tiene la potestad de gravar la mera compra de productos en su territorio aunque posteriormente fueran exportados desde otra jurisdicción**, habida cuenta que el Convenio Multilateral no establece un tratamiento diferenciado en la distribución de la base conforme al destino que el sujeto comprador otorgue a los bienes adquiridos”.

RCP 17/2017 **Monsanto Argentina SA c/Provincia de Chaco** del 07.09.2017

VENTA DE AGROQUIMICOS Y SEMILLAS A LOS PRODUCTORES. COBRA EN ESPECIE MEDIANTE LA ENTREGA DE CEREALES

LA DACION EN PAGO SE ENCUENTRA TIPIFICADA EN EL ART. 13 TERCER PARRAFO DEL C.M. COMO MERA COMPRA

“El Expte. C.M. N° 1352/2015 “Monsanto Argentina SAIC c/provincia del Chaco”, en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la **Resolución (C.A.) N° 56/2016**,
(..)

Que la apelante -en síntesis- señala que el art. 117, inc. b), del Código local define el hecho imponible del instituto de la mera compra como: “La mera compra de productos agropecuarios, forestales, frutos del país y minerales para industrializarlos o venderlos fuera de la jurisdicción...”. En consecuencia, esta definición del hecho imponible requiere del contribuyente no sólo la “mera compra” de los bienes indicados a productores de la jurisdicción -situación que no se configura en el caso, dice- sino que, además, dichos bienes deben ser extraídos por él de la jurisdicción productora para su posterior venta o industrialización. En el caso, señala que este segundo requisito no se verifica, por lo que la falta de configuración del hecho imponible del gravamen hace improcedente la aplicación del régimen especial de distribución de ingresos previsto en el tercer párrafo del art. 13 del C.M.

VENTA DE AGROQUIMICOS Y SEMILLAS A LOS PRODUCTORES Y COBRA EN ESPECIE MEDIANTE LA ENTREGA DE CEREALES

Que describe que por la **venta de agroquímicos y/o semillas a los productores (realizada en forma directa por la empresa)**, estos acuerdan la **cancelación del precio en especie, en particular, mediante la entrega de cereales de valor equivalente**; dichas operaciones de canje se instrumentan por medio de un contrato de compra venta de insumos agropecuarios celebrado entre Monsanto Argentina SAIC y sus clientes: se acuerda que la empresa les proveerá ciertos productos, los cuales serán abonados por el comprador en especies. Del instrumento acompañado surge que en sus cláusulas se especifica

que **el pago de granos deberá ser efectuado en el Puerto de Rosario por parte del proveedor (comprador de los insumos)**, siendo a su exclusivo cargo la entrega, la cual se entenderá perfeccionada con la recepción definitiva por parte de Monsanto Argentina SAIC o quien este designe. Asimismo, **los gastos de flete serán a cargo del comprador de insumos, o sea, el cliente de Monsanto Argentina SAIC. Las Cartas de Porte -dice- evidencian que la recepción de los cereales y la consecuente cancelación del precio (con la tradición de los bienes) se produce en “Puerto” o bien en los acopios indicados por Monsanto.** Es decir que hasta el momento de descarga de los bienes, su propiedad permanece en cabeza del productor, debiendo éste hacerse cargo de los gastos de flete, estadias en camiones y de todas aquellas erogaciones que fueran necesarias para la entrega del producto.

Que señala también que la resolución apelada no especifica cuál es la real actividad adquisitiva que genera el sustento en la jurisdicción productora, solo se limita a manifestar que Monsanto Argentina SAIC se dio de alta como contribuyente en la provincia del Chaco en el año 1996, y que por lo tanto tributó ingresos brutos en dicha jurisdicción. La empresa no desarrolla actividad compradora en esa jurisdicción toda vez que **su actividad principal no es la venta de cereales sino la venta de agroquímicos.** Tampoco el fisco ha constatado que los clientes de la firma sean productores agropecuarios en la provincia del Chaco y señala que para la procedencia de este régimen, se debe tratar de una compra a sujetos cuya actividad no se encuentre gravada, pero la provincia del Chaco no probó ese extremo, porque en realidad está exenta pero este concepto no es análogo a la no gravabilidad, no son sinónimos.

Que sostiene, además, que la pretensión fiscal produciría una múltiple tributación sobre el mismo hecho económico: Dice que la provincia del Chaco gravaría la operación de venta de agroquímicos por la proporción que le corresponde en función del artículo 2° del Convenio Multilateral, luego cuando Monsanto recibe el cereal en pago de sus operaciones gravaría nuevamente aplicando la “mera compra” en una proporción del 50% y luego, otra vez, cuando se vende el cereal.

Que adicionalmente, la eventual aplicación de la figura de la mera compra sólo operaría sobre ingresos (ventas del cereal) y no sobre egresos (compras de cereal), como pretende el fisco en su liquidación. Tal como surge de las planillas de liquidación adjuntas a la resolución recurrida, el fisco ha considerado como momento de aplicación del régimen de distribución especial de mera compra, la fecha de concertación de los contratos de la empresa, y no la fecha de venta del cereal, en virtud de la aplicación del art. 2° del C.M.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DEL CHACO

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia del Chaco** señala, en primer lugar, que este caso es similar, en todos sus aspectos al tratado y **resuelto por la Comisión Arbitral en el caso Syngenta Agro S.A. c/ provincia de Salta - Expte. N° 323/02 (Resolución N° 6/04 C.A., ratificada por Resolución N° 19/04 C.P.)-** y en el caso **Syngenta Seeds S.A. c/ provincia de Salta -Expte. N° 418/03 (Resolución N° 44/07 C.A., ratificada por Resolución N° 12/08 C.P.)-**.

Que señala que **la fiscalización constató compras de cereales en la provincia, según lo informado por la Bolsa de Comercio del Chaco, así como también de cereales y granos recibidos en dación de pagos según contratos aportados por el propio contribuyente. Expresa que durante los períodos determinados, la provincia eximía del impuesto sobre los ingresos brutos a las ventas efectuadas por los productores primarios y que no está en duda que los bienes adquiridos y/o recibidos en dación de pago - cereales- provienen de la provincia del Chaco y que el proceso de industrialización y comercialización se realiza fuera de la jurisdicción.**

Que respecto del establecimiento de aduanas interiores que plantea la accionante, señala que la pretensión fiscal recae sobre el impuesto que grava los ingresos brutos de las actividades que se ejercen en la provincia a título oneroso y de ninguna manera se trata de un derecho para sacar o introducir mercaderías del Chaco.

DACION EN PAGO. EFECTOS DE LA COMPRA VENTA

Que en cuanto al análisis de la “dación en pago”, puntualiza que el art. 1325 del Código Civil, vigente al momento de la determinación, establecía “Cuando las cosas se entregan en pago de lo que se debe, el acto tendrá los mismos efectos que la compra y venta”, y su sucesor, el art. 943 del Código Civil y Comercial de la Nación, actualmente vigente, establece: “La dación en pago se rige por las disposiciones aplicables al contrato con el que tenga mayor afinidad”, es decir, en este caso, **tendrá los mismos efectos que la compra y venta.**

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral. En efecto, la apelante no aporta ningún elemento que conmueva esa decisión. **Está acreditado, sin duda, que el contribuyente realiza actividad en la provincia del Chaco, por lo que el sustento territorial se encuentra sobradamente probado. También está acreditado en las actuaciones que los cereales y granos salen de la provincia del Chaco para ser comercializados por Monsanto fuera de la jurisdicción productora. También lo está, que la provincia del Chaco durante los períodos determinados eximía del impuesto sobre los ingresos brutos a las ventas efectuadas por los productores primarios.**

LA DACION EN PAGO SE ENCUENTRA TIPIFICADA EN EL ART. 13 TERCER PARRAFO DEL C.M. COMO MERA COMPRA

Que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral ya tuvieron oportunidad de pronunciarse en el sentido de que la dación en pago se encuentra comprendida en el artículo 13 del Convenio Multilateral que prevé la mera compra cualquiera sea la forma en que se realice. Se ha dicho que con independencia de la calificación que el derecho civil le otorga a la dación en pago, a los fines del régimen impositivo del Chaco y de la aplicación del Convenio Multilateral, **la entrega y recepción de cereales en pago**

debe considerársela como la adquisición de un bien. Adviértase, en este sentido, que el art. 2° de la ley del IVA de manera expresa considera a la dación en pago como si fuera una venta, y en la hipótesis, **si quien entrega los bienes se estima que es un vendedor, quien los recibe debe considerarse que es un adquirente o comprador** (Resoluciones C.A. N° 6/2004 y N° 12/2008 y Resoluciones C.P. N° 19/2004 y 12/2008 Syngenta Agro S.A. y Syngenta Seeds S.A. respectivamente, y más recientemente la Resolución (C.A.) N° 56/2016 Monsanto Argentina S.R.L. c/ provincia del Chaco, caso análogo al presente).

Que no ha demostrado la apelante la eventual múltiple tributación que alega y las tachas sobre la figura de la mera compra (su no aplicación por supuesta inconstitucionalidad, etc.) (..) ..”.

RCA 41/2017 **Monsanto Argentina SRL c/Provincia de Chaco** del 14.06.2017

VENTA DE SEMILLAS Y AGROQUIMICOS

COMO PARTE DE PAGO RECIBE CEREALES Y GRANOS

LA DACION EN PAGO SE ENCUENTRA COMPRENDIDA EN EL ARTICULO 13 TERCER PARRAFO (MERA COMPRA)

“Que la accionante -en síntesis- alega que en el presente caso no se configuran los elementos necesarios para aplicar la figura de la mera compra (de cereales y granos) prevista en el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral. Manifiesta que **vende semillas y agroquímicos para la producción agropecuaria y recibe en pago de sus clientes cereales y granos.** Que está acreditado con la prueba documental (contratos de compraventa de insumos agropecuarios, cartas de porte) que la recepción de los cereales y la consecuente cancelación del precio se produce en el puerto de Rosario o bien en los acopios indicados por Monsanto ubicados en las provincias de Santa Fe y Santiago del Estero. De esta manera -sostiene- que no se configura uno de los requisitos previstos en el artículo 117, inciso b), del Código tributario provincial en cuanto requiere que los bienes sean extraídos de la jurisdicción productora para su posterior venta o industrialización: la recepción de los cereales y granos en los lugares indicados no implica un desplazamiento de Monsanto a la provincia del Chaco para comprar dichos cereales, por lo que no se verifica el sustento territorial de la jurisdicción provincial respecto de las operaciones en cuestión.

Que señala, además, que el fisco provincial no ha acreditado la calidad de productores primarios de los clientes de Monsanto ni que los productos vendidos tengan origen en la provincia del Chaco. Tampoco ha sido probado por el fisco que se trate de una compra a sujetos cuya actividad no se encuentre gravada.

Que se agravia también de que habría una múltiple tributación por un mismo hecho económico. Dice que la provincia del Chaco gravaría la operación de

venta de agroquímicos por la proporción que le corresponde en función del artículo 2° del Convenio Multilateral, luego cuando Monsanto recibe el cereal en pago de sus operaciones gravaría nuevamente aplicando la “mera compra” en una proporción del 50%, y luego otra vez cuando se vende el cereal. Adicionalmente señala que el fisco ha considerado como momento de aplicación del régimen de mera compra a la fecha de concertación de los contratos y no la fecha de venta del cereal.

DACION EN PAGO

Que hace referencia también a que la interpretación del instituto de la mera compra como un hecho imponible especial e independiente importa una aduana interior y por ende inconstitucional. Finalmente, en subsidio, **sostiene que la dación en pago no configura “mera compra”**: lo que el fisco del Chaco pretende calificar como una “nueva” operación de compra, no es más que un efecto del contrato de compraventa de agroquímicos y/o semillas, más precisamente, es el cumplimiento de la obligación del deudor en ese contrato, es decir, el pago.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DEL CHACO

Que en respuesta al traslado corrido, **la representación de la provincia del Chaco señala que la fiscalización constató compras de cereales en la provincia, según lo informado por la Bolsa de Comercio del Chaco, así como también de cereales y granos recibidos en dación de pagos según contratos aportados por el propio contribuyente. Expresa que durante los períodos determinados, la provincia eximía del impuesto sobre los ingresos brutos a las ventas efectuadas por los productores primarios y que no está en duda que los bienes adquiridos y/o recibidos en dación de pago - cereales- provienen de la provincia del Chaco y que el proceso de industrialización y comercialización se realiza fuera de la jurisdicción.**

Que respecto del establecimiento de aduanas interiores que plantea la accionante, señala que la pretensión fiscal recae sobre el impuesto que grava los ingresos brutos de las actividades que se ejercen en la provincia a título oneroso y de ninguna manera se trata de un derecho para sacar o introducir mercaderías del Chaco.

DACION EN PAGO. EFECTOS DE LA COMPRA VENTA

Que finalmente, en cuanto al análisis de la “dación en pago”, puntualiza que el art. 1325 del Código Civil, vigente al momento de la determinación, establecía “Cuando las cosas se entregan en pago de lo que se debe, el acto tendrá los mismos efectos que la compra y venta”, y su sucesor, el art. 943 del Código Civil y Comercial de la Nación, actualmente vigente, establece: “La dación en pago se rige por las disposiciones aplicables al contrato con el que tenga mayor afinidad”, es decir, en este caso, **tendrá los mismos efectos que la compra y venta.**

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que la cuestión de fondo a resolver en el presente caso consiste en determinar si se configuran los recaudos de la mera compra previstos en el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral, en virtud de que **los cereales y granos son recibidos por Monsanto como dación en pago por la venta de semillas y agroquímicos.**

MONSANTO ESTA INSCRIPTA EN LA PROVINCIA DEL CHACO Y TRIBUTA POR EL REGIMEN GENERAL DEL ART. 2 DEL C.M. ESTA ACREDITADO EL SUSTENTO TERRITORIAL

*Que Monsanto a principios del año 1996 se dio de alta como contribuyente en la provincia del Chaco y aplica las disposiciones del régimen general previsto en el art. 2° del Convenio Multilateral. Es así que en los períodos fiscales en cuestión, Monsanto tributó ingresos brutos en la provincia del Chaco, entre otras, por su actividad de venta de semillas y agroquímicos, como así también por la venta de cereales. Que en función de lo expuesto, resulta innegable que el contribuyente realiza sin duda alguna actividad en la provincia, por lo que **el sustento territorial se encuentra sobradamente probado.***

LOS CEREALES Y GRANOS SALEN DE LA PROVINCIA DEL CHACO PARA SER COMERCIALIZADOS POR MONSANTO FUERA DE LA JURISDICCION PRODUCTORA

*Que también está acreditado en las actuaciones que **los cereales y granos salen de la provincia del Chaco para ser comercializados por Monsanto fuera de la jurisdicción productora.***

LA DACION EN PAGO SE ENCUENTRA COMPRENDIDA EN EL ARTICULO 13 TERCER PARRAFO (MERA COMPRA)

*Que **esta Comisión Arbitral tuvo oportunidad de pronunciarse -y la Comisión Plenaria ha ratificado esos pronunciamientos- en el sentido de que la dación en pago se encuentra comprendida en el artículo 13 del Convenio Multilateral que prevé la mera compra** cualquiera sea la forma en que se realice. Se ha dicho que con independencia de la calificación que el derecho civil le otorga a la dación en pago, a los fines del régimen impositivo del Chaco y de la aplicación del Convenio Multilateral, **la entrega y recepción de cereales en pago debe considerársela como la adquisición de un bien.** Adviértase, en este sentido, que el art. 2° de la ley del IVA de manera expresa considera a la dación en pago como si fuera una venta, y en la hipótesis, **si quien entrega los bienes se estima que es un vendedor, quien los recibe debe considerarse que es un adquirente o comprador** (Resoluciones C.A. N° 6/2004 y N° 12/2008 y Resoluciones C.P. N° 19/2004 y 12/2008 Syngenta Agro S.A. y Syngenta Seeds S.A. respectivamente, y más recientemente la Resolución (C.A.) N° 56/2016 Monsanto Argentina S.R.L. c/ provincia del Chaco, caso análogo al presente).*

LA PROVINCIA DEL CHACO EXIME A LAS VENTAS DE LOS PRODUCTORES PRIMARIOS

Que, por lo demás, **la provincia del Chaco durante los períodos determinados eximía del impuesto sobre los ingresos brutos a las ventas efectuadas por los productores primarios** y la accionante no ha demostrado la eventual doble tributación que alega; que, asimismo, queda implícito que no corresponde hacer lugar a las tachas que sobre la figura de la mera compra hace la accionante (su no aplicación por supuesta inconstitucionalidad, etc.)
(..)

RCA 50/2009 **Masisa Argentina SA c/Provincia de Corrientes** del 17.11.2009

PARA FABRICACION DE PRODUCTOS DE MADERA SE REALIZAN COMPRAS A PRODUCTORES PRIMARIOS (SE EXPORTAN PRODUCTOS DE MADERA)

CORRESPONDE LA APLICACIÓN DEL ART. 13 TERCER PARRAFO DEL C.M. (MERA COMPRA)

“Que la recurrente se dedica a la fabricación de hojas de madera de enchapado, extracción de productos forestales, venta al por mayor de productos de madera, de intermedios y servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial.

Que cuestiona la pretensión del Fisco de distribuir la base imponible de las **compras a productores primarios** de su jurisdicción conforme el art. 13 del Convenio Multilateral entendiendo que no corresponde el pago en los casos en que dichos **productos sean exportados**, por cuanto las exportaciones están exentas.

Que sostiene que al ser la mera compra parte del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que no grava las exportaciones, la mera compra también debe aplicar el mismo principio. Que la propia resolución adopta ese temperamento desde el momento en que ha tomado el monto de los ingresos totales del país, y le ha restado el importe de la compra de productos forestales, luego, sobre el resultante, aplicó el coeficiente unificado para obtener la base imponible a distribuir. Entonces, claramente se está siempre dentro del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Que describe luego cuales son los requisitos a cumplirse para aplicar la figura, y concluye que deben excluirse de la mera compra las adquisiciones que derivan luego en exportaciones, pues sólo deben estar las que generan ingresos en el mercado local. Como Masisa exporta parte de sus productos, deben excluirse tales ingresos por aplicación del art. 125 inc. c) del Código Fiscal. Que precisa que la empresa puede separar los productos que son destinados a exportación.
(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE CORRIENTES

Que **en la contestación al traslado corrido, la Provincia de Corrientes** precisa que si bien la firma tiene presentada sus declaraciones juradas para los distintos períodos verificados, en ninguno de ellos dio cumplimiento con las disposiciones que al respecto exige el Código Fiscal y el Convenio Multilateral, con relación a su actividad exteriorizada en la Provincia por la **compra de productos forestales**.

Que Masisa realiza actividad en la Provincia de Corrientes desde antes de 2001; **compra productos forestales y los saca de Corrientes para industrializarlos**, en mayor o menor magnitud, y comercializarlos en distintas jurisdicciones, inclusive Corrientes, y también exportarlos. El objeto del conflicto son las exportaciones. La fiscalización asignó base imponible según el tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral por los períodos 01/2001 07/2006.

Que destaca que es una cuestión ajena a la causa si la mera compra constituye o no un hecho imponible especial, por cuanto la determinación fue realizada conforme a las disposiciones del Código Fiscal y del Convenio Multilateral sin que se haya planteado si la asignación de base imponible responde a un hecho imponible diferente o no al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Lo concreto es que la asignación de base se ha hecho conforme a derecho: 50 % del valor de compra de los bienes.

Que **el producto que se adquiere en Corrientes tiene una conformación diferente al que en definitiva se exporta**, y así los comercializa la firma. **La empresa no comercializa rollos de madera sino otro producto distinto** por lo que mal puede pretender ampararse en la exclusión de objeto que prevé la norma local -el inciso d) del art. 125-, para sostener que parte de los ingresos por operaciones que realiza con el exterior se excluyan de la base imponible correspondiente a la actividad desarrollada en Corrientes.

Que señala que en el **caso YPF c/Mendoza -Resolución N° 8/2006-** se interpretó que lo que se debe tener en cuenta es la actividad que ejerce el sujeto en el momento de concretar las operaciones; que el ajuste solamente consideró el ingreso total país, excluyéndose aquellos ingresos provenientes como exportador.

Que **la asignación de base imponible por mera compra está referida a la actividad desarrollada por el acopiador**, en tanto que lo exportado es un producto elaborado diferente.

(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que puesta al análisis del caso, esta Comisión considera que **es correcto que la Provincia de Corrientes exija el pago de tributos por compras que la empresa efectúa a productores primarios de esa jurisdicción**, y que encuadre el caso en las normas del tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral, teniendo presente que **el sustento territorial no está en discusión**.

Que es cierto por otra parte, que la diferencia entre los ingresos totales del adquirente, Masisa, y el importe atribuido conforme al tercer párrafo mencionado,

deben atribuirse a las jurisdicciones en que se comercialicen los productos de la empresa, inclusive Corrientes, si allí ocurrieran ventas de los productos anteriormente adquiridos - siempre que sean productos procesados fuera de la jurisdicción de compra-

LOS PRODUCTOS QUE SE COMPRAN NO SON LOS MISMOS QUE SE EXPORTAN

Que no hay pruebas que avalen los dichos del accionante, en particular, la acreditación de que los productos forestales que compró Masisa, en los términos del último párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral, sean los mismos que exporte, o al menos, los mismos que tras un proceso de semielaboración o de industrialización hecha en extraña jurisdicción, sean enviados al exterior.

*Que siguiendo la doctrina que emerge de las **Resoluciones (CP) N° 8/2006 y (CA) N° 33/2007**, los productos forestales que la empresa extrae de Corrientes, que tras el proceso de transformación serán los que exporta, pierden como fruto de las tareas apuntadas sus características originales.*

*Que por otra parte, la Comisión Arbitral sostuvo mediante **Resolución CA N° 3/2009** que es una cuestión extraña a su competencia decidir si los ingresos derivados de las exportaciones integran o no la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Que la competencia del Organismo es la que le otorga el propio Convenio Multilateral y está referida al modo de distribución de los ingresos brutos del contribuyente entre los Fiscos en los que realiza su actividad, cuando se dan los presupuestos comprendidos por el artículo 1° del Acuerdo, sin interferir en cuestiones de política tributaria local, como son las que en este caso se tratan”.*

RCA 33/2007 **Aceitera General Deheza SA c/Provincia de Salta** del 19.06.2007

LA FIRMA ES PRODUCTORA PRIMARIA DE CEREALES Y OLEAGINOSAS,

TIENE PLANTAS DE ACOPIO,

FABRICA DE ACEITES, PELLETS Y HARINAS QUE EXPORTA Y VENDE EN EL MERCADO INTERNO

COMPRA PRODUCTOS PRIMARIOS (GRANOS) EN LA PROVINCIA DE SALTA, LOS INDUSTRIALIZA EN OTRAS JURISDICCIONES, LUEGO LA GRAN MAYORIA SE EXPORTAN

LOS GRANOS QUE SE COMPRAN EN LA PROVINCIA DE SALTA PIERDEN IDENTIDAD SE TRANSFORMAN EN UN PRODUCTO TOTALMENTE DISTINTO

CORRESPONDE LA APLICACIÓN DEL ART. 13 TERCER PARRAFO DEL C.M. (MERA COMPRA)

*“Que la accionante manifiesta que es **productora primaria de cereales y oleaginosas en la Provincia de Córdoba**, aunque en cantidades de escasa significación en comparación con los volúmenes que opera y también **tiene plantas de acopio en esa Provincia, en Tucumán, Salta, Santa Fe, Chaco, San Luis, Buenos Aires** y una oficina en Entre Ríos donde recibe cereales y oleaginosas propios y de terceros, a los cuales se les realizan tareas de acondicionamiento y transformación necesarios para su venta y/o incorporación a los procesos industriales finales de **fabricación de aceites, pellets y harinas, las que exporta en su mayoría y el resto lo vuelca al mercado interno**. Esta actividad se complementa con otras tareas diversificadas e integradas.*

Que opera con cuatro plantas industriales: dos propias en la Provincia de Córdoba y dos de terceros en Santa Fe -T6 Industrial S.A. y Aceitera Chabás S.A.-. En la Provincia de Salta cuenta con oficinas de compras en la localidad de Lajitas y plantas de acopio en Pichanal y Rosario de la Frontera.

LA EMPRESA APLICA EL ART. 2 DEL C.M.

*Que manifiesta que de acuerdo a la actividad desarrollada, Aceitera General Deheza S.A. **distribuía la base imponible entre las diversas Jurisdicciones donde realiza actividad habitual aplicando el Régimen General del Convenio Multilateral** y el Fisco le intima diferencias de impuestos e intereses por los ejercicios 1999 a 09/2004, producto de aplicar el instituto de la mera compra, arts. 160 del Código Fiscal y 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral.*

Que la aplicación de las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral – Mera Compra – en relación a los ingresos por ventas en el mercado interno, sin considerar los ingresos provenientes de operaciones de exportación, arroja un gravamen inferior que lo tributado en la Provincia de Salta. Este hecho motiva a que la empresa solicitara repetición de los importes ingresados en demasía, respondiendo el Fisco mediante el dictado de la Resolución 1091/2006 que incorpora al ajuste los ingresos originados en exportaciones.

Que la contribuyente entiende que la Comisión Arbitral tiene competencia para resolver si el instituto de la mera compra legislado por el Código Fiscal de Salta y por el art. 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral es o no aplicable al caso y, de corresponder, si el impuesto debe recaer o no sobre los ingresos por exportaciones.

Que considera que debe tenerse en cuenta que la mera compra debe interpretarse de manera restrictiva y no extensiva por tratarse de un régimen especial, que tiene carácter proteccionista de la jurisdicción productora, que toma en cuenta una compra y no la venta, un egreso y no un ingreso, o sea que da vuelta los presupuestos básicos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Que agrega la contribuyente que el Código Fiscal de la provincia no le asigna base imponible especial a la mera compra, sino que sigue el principio general de los ingresos brutos devengados por las ventas que en este caso, se dan fuera de la Jurisdicción.

Que resulta improcedente, además la pretensión de la Provincia de Salta de gravar con el impuesto local los ingresos que ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. obtiene de la exportación, porque atenta contra la Ley de Coparticipación Federal, art. 9º inc. b) y así lo ha entendido la Comisión Federal de Impuestos, Órgano de Aplicación de la mencionada ley como la cláusula comercial del artículo 75 inc. 13) de la Constitución Nacional y ccs. 4, 9, 10, 11, 12, 26 y 126.

Que alega que de ninguna manera la aplicación del instituto de la mera compra puede afectar la no gravación de las exportaciones y para ello trae como antecedente los casos Louis Dreyfus c/Salta, Resolución C.A. Nº 27/2002 y Pecom c/Salta, Resolución C.A. Nº 28/2002 y sus ccs. de la Comisión Plenaria Nº 7/2003 y Nº 9/2003, y Establecimientos Las Marías: Resolución C.A. Nº 32/2005; menciona precedentes de casos de la Comisión Federal de Impuestos y varias referencias de fallos de la CSJN.

(..)

OPINION DE LA PROVINCIA DE SALTA

Que en su respuesta al traslado conferido, la Provincia de Salta expresa que la actividad que grava es la mera compra de semillas cuya producción en la Jurisdicción está exenta mientras que Aceitera General Deheza S.A. exporta aceites, pellets y harinas, etc. que no son identificables y son productos fungibles cuya materia prima proviene de distintas Provincias.

Que el instituto de la mera compra determina que el contribuyente debe pagar el impuesto por el hecho de comprar alguno de los productos primarios a que se refiere la norma con destino a su industrialización o venta fuera de la Jurisdicción productora siempre que ésta no grave la actividad del productor.

Que la circunstancia de que la empresa posea silos o depósito de almacenaje de los granos constituye sólo una modalidad de la operatoria de adquisición para la posterior extracción del producto fuera de la jurisdicción dentro de las pautas que hacen aplicable la mera compra.

Que sostiene el Fisco, la falta de discriminación en la liquidación que alega la empresa relacionada a productos vendidos en la Jurisdicción de Salta y que fueron comprados en esa provincia para determinar la base imponible a tributar, obedece a las contradicciones entre los argumentos de la firma en las impugnaciones presentadas y la prueba pericial contable, motivo por el cual fueron desechadas. Lo mismo ocurrió respecto de los porcentajes declarados.

Que la Provincia ratifica la aplicación del artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral para la actividad realizada por Aceitera General Deheza S.A. en su Jurisdicción.

Que si bien la metodología legislativa ubica a la mera compra como una actividad más alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, surge de manera evidente que se trata de un hecho imponible especial, con connotaciones propias en el marco de las características generales del tributo en cuestión.

Que argumenta que **la mera compra ha sido concebida para proteger a la Jurisdicción productora, la cual no exige que quien compre sea una industria para que proceda su aplicación, siendo también aplicable a empresas comercializadoras.** Por ello habrá que tener en cuenta que para la primera atribución, el artículo de marras prevé que la base imponible se calculará sobre el precio de plaza al momento en que se concreta la operación, prescindiendo de hechos y cuestiones futuras que hagan a la materia gravada.

Que en lo atinente a la denominada cláusula comercial, pertenece a la Jurisdicción Federal la regulación del comercio marítimo y terrestre con las naciones extranjeras y de las Provincias entre sí, no así sobre la producción de bienes y su pertinente imposición. Pretender que el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que recae sobre la mera compra de un producto primario implique establecer aduanas internas es desconocer la figura del artículo 13, tercer párrafo, que se estableció para proteger a las Provincias productoras. No se trata de un tributo creado para permitir la salida del producto del ámbito provincial sino de la asignación de una base imponible a la Jurisdicción productora y a detraerse del total de los ingresos por ventas.

Que en relación con la Ley de Coparticipación Federal, aclara que **el producto que Aceitera General Deheza S.A. exporta no se corresponde con los productos primarios extraídos de territorio salteño sino que se trata de un producto diferente** como consecuencia de una modificación en su materia y estructura.

Que **la mera compra se vincula con la producción primaria y lo exportado en este caso concreto, son productos elaborados** que corresponden a etapas posteriores.

Que los antecedentes que se mencionan en la presentación carecen de valor en virtud de que mediante las **Resoluciones Nº 7 y Nº 9/2003, la Comisión Plenaria revocó lo resuelto en instancia anterior dejando firme la pretensión fiscal.**

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que entrado al análisis de la causa por esta Comisión Arbitral, se observa que la controversia radica en establecer por una parte, si corresponde aplicar la figura de la mera compra para el caso concreto.

Que se puede apreciar que ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. en la Provincia de Salta **realiza en forma habitual la actividad de compra de cereales y oleaginosas, acopia las compras y luego las lleva a otras Jurisdicciones para acondicionarlas y clasificarlas.**

Que posteriormente tales **materias primas son incorporadas al proceso industrial que realiza la empresa fuera de la Jurisdicción productora**, y el modo en que se debe asignar la base imponible para los casos de actividades relacionadas con productos primarios en la Jurisdicción productora se encuentra reglado por el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral.

Que además, está dicho en la norma bajo análisis que **la compra en la Jurisdicción productora puede ser para vender o industrializar los productos en otra u otras Jurisdicciones**, situación que se ajusta a la operatoria de la firma en la Jurisdicción determinante y reconocida expresamente tanto por la firma como por el Fisco.

Que en relación al planteo que el impuesto puede recaer en productos que se adquieren para la exportación, se observa que en este caso en particular, **la operatoria de la firma consiste en comprar productos primarios en la Provincia de Salta, llevarlos fuera de Jurisdicción y luego de someterlos a un proceso de acondicionamiento, los industrializa en plantas propias o de terceros, y posteriormente, según lo manifestado exporta un gran porcentaje de los productos industrializados.**

LOS GRANOS QUE SE COMPRAN EN LA PROVINCIA DE SALTA PIERDEN IDENTIDAD SE TRANSFORMAN EN UN PRODUCTO TOTALMENTE DISTINTO

Que de lo dicho se puede apreciar que **los productos que grava la Provincia de Salta son los granos que al salir de la Jurisdicción, pierden identidad y se transforman finalmente en un producto totalmente diferente del original** porque durante el proceso de transformación se lo modifica, se agregan otros productos, se incorporan servicios necesarios para lograr obtener el producto final el que **en nada se asimila al proveniente de la Jurisdicción productora**. Sobre este aspecto debe destacarse el precedente de la **Resolución Nº 8/2006 de la Comisión Plenaria al tratar el tema de las exportaciones en el Expte. C. M. Nº 486/2004- YPF c/Provincia de Mendoza**".

RCA 10/2007 **Louis Dreyfus y Cía. Ltda. c/Provincia de Chaco** del 28.03.2007

LA ACTIVIDAD ES LA INDUSTRIALIZACION DE OLEAGINOSAS (ACEITES PELLETS)

PARA LO CUAL COMPRA CEREALES Y OLEAGINOSAS (A PRODUCTORES O ACOPIADORES)

LOS PRODUCTOS ELABORADOS SE EXPORTAN EN SU GRAN MAYORIA

CORRESPONDE LA APLICACIÓN DEL ART. 13 TERCER PARRAFO DEL C.M. (MERA COMPRA)

“Se trata de una empresa dedicada a la *industrialización de oleaginosas, adquiriendo cereales y oleaginosas en distintas provincias, entre ellas la Provincia del Chaco, ya sea directamente a productores o a través de acopiadores, para luego acondicionarlas y/o transformarlas en aceite, pellets, etc. en la Provincia de Santa Fe desde donde son comercializadas exportando entre el 95% a 99% de los productos, vendiéndose el resto en el mercado interno.*

Alega que las compras las realiza, por un lado, en las Bolsas de Cereales de Buenos Aires y Rosario a intermediarios (comisionistas, acopiadores, etc.), y por otro, sin intervención de las mencionadas Bolsas, los productores de la Provincia del Chaco o intermediarios ofrecen telefónicamente sus productos a la empresa en oficinas que no están ubicadas en esa Jurisdicción.

Dice que en ambas situaciones descriptas, la entrega de los productos se efectúa dentro o fuera de la Provincia del Chaco, según se convenga en cada caso, siempre con flete a cargo del vendedor, siendo que no tiene sede ni personal ni realiza actividad alguna en dicha Jurisdicción.

LA EMPRESA APLICA EL ART. 2 DEL C.M.

La firma liquida el Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme al Régimen General del Convenio Multilateral no habiendo asignado base imponible alguna a la Provincia del Chaco atento no haberse devengado el hecho imponible previsto en la normativa local.

Se agravia respecto a la determinación fiscal, entendiendo que la postura del Fisco es improcedente en lo que hace al alcance de las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral en dos aspectos:

- Para que sea aplicable el instituto de la mera compra consagrado en la normativa aplicable al caso, art.117 inc b) del Código Tributario de la Provincia del Chaco y el citado del Convenio Multilateral, la actividad compradora debe tener sustento territorial efectivo dentro de la jurisdicción productora.

- La exportación de cereales y oleaginosas o de aceite y derivados no deja de ser exportación y por ende está exenta del impuesto por el hecho de que provengan de meras compras realizadas a productores primarios exentos en Chaco.

En el presente caso, expresa, no se halla configurado el requisito del sustento territorial dado que Dreyfus no realiza actividad efectiva alguna dentro de la Provincia del Chaco.

En lo que hace al segundo de los aspectos mencionados, considera que no es procedente el tributo respecto de las exportaciones, citando para ello distinta jurisprudencia y doctrina al respecto. Igualmente trae a colación los antecedentes obrantes en el Expediente C.M. Nº 304/02 S. A.C.E.I.F. LOUIS DREYFUS LTDA c/Provincia de Salta.

OPINION DE LA PROVINCIA DEL CHACO

Que a su turno, el Fisco de la Provincia del Chaco sostiene:

La determinación impositiva se efectuó por aplicación del art. 117 inc. b) del Código Tributario Provincial, que considera alcanzada por el impuesto, entre otras, a la mera compra de productos agropecuarios para industrializarlos o venderlos fuera de su Jurisdicción, aplicándose para la asignación de base imponible lo previsto en el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral.

SUSTENTO TERRITORIAL

Respecto de la falta de sustento territorial alegada por la contribuyente no resulta veraz, en este caso particular, en virtud de que según las constancias obrantes en el expediente de fiscalización surge con claridad que la firma, de manera pacífica, venía declarando por el art. 2º del Convenio Multilateral y asignando base a la Provincia, ya que funcionarios y apoderados de la empresa han reconocido el carácter de contribuyente en diversos escritos y presentaciones realizadas al Fisco provincial.

*En relación a la operatoria de la **compra a acopiadores y cooperativas** se aplica la mera compra tal y como se encuentra legislada en su Código Tributario, el cual **no hace distinción alguna respecto de quien debe ser el vendedor para que proceda la aplicación del instituto.***

En cuanto a que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no debe gravar exportaciones, expresa que excluir a los ingresos por exportaciones procede cuando la materia imponible son los ingresos, pero que en el caso aquí tratado no se cumple con la regla general del hecho imponible para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sino que representa una base imponible especial que tiene tratamiento con una actividad también alcanzada por el tributo que de otra manera quedaría fuera de la imposición. En este sentido la Provincia fundamenta su accionar en los fallos de la Corte que establecen la legitimidad de los Fiscos para gravar las actividades dentro de su territorio en tanto ésta no sea un impuesto a la exportación, no se viole el principio de igualdad y no se transforme en una aduana interna -“Indunor c/Provincia del Chaco”.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que entrado al análisis de la situación particular de las presentes actuaciones, la controversia está centrada en determinar la existencia de sustento territorial en el caso concreto, y una vez probado el mismo, la posibilidad de alcanzar con dicho instituto a las operaciones de compra a acopiadores y la incidencia de las ventas con destino a exportación.

SUSTENTO TERRITORIAL

Que vinculado a la existencia de sustento territorial, como surge de las disposiciones del Convenio Multilateral, se hace necesario que el contribuyente desarrolle actividades en la Jurisdicción para que ésta tenga posibilidad de

imponerle obligaciones respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, mientras que la existencia de un gasto hace suponer que quien lo ha efectuado en la Jurisdicción donde se realiza la compra es porque se ha desplazado por sí o por terceros hacia ella para realizar, concretar o efectuar alguna actividad con relación a la actividad que se pretende gravar.

Que en las presentes actuaciones se puede advertir que los antecedentes y elementos de prueba aportados por el Fisco son suficientes para acreditar la extensión territorial de las actividades de la firma, considerando que lo trascendente no es el régimen por el cual ha optado en su oportunidad el contribuyente (art.2º C.M.) sino que ha reconocido actividad en la provincia, no sólo por las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas en su oportunidad al Fisco -CM05 y CM 03- sino además porque quedó demostrado que recibe mercadería que le es entregada dentro de la Provincia.

SE TRATA DE COMPRAS A ACOPIADORES Y COOPERATIVAS

*Que en relación a la **compra a acopiadores y cooperativas**, tal como se encuentra legislado en el artículo 117 inciso b) del Código Tributario de la Provincia del Chaco, **no se establecen requisitos respecto de las condiciones que debe asumir el sujeto a quien se le realiza la compra para que proceda la aplicación del instituto, y tampoco establece condición alguna el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral respecto a la actividad del vendedor.***

Que por lo tanto, en función de la interpretación armónica de las normativas mencionadas en el párrafo que antecede, en la determinación practicada por el Fisco no se han violado las disposiciones del Convenio Multilateral.

POSTERIOR EXPORTACION

*Que en cuanto a que el destino de las compras es la exportación y qué incidencia genera al momento de atribuir la base imponible por el instituto de la mera compra, para el caso concreto tiene relevancia el hecho de que **los productos primarios son entregados en la Provincia del Chaco para su posterior industrialización y/o acondicionamiento en otra Jurisdicción**, por lo tanto se cumple en forma íntegra lo establecido en el art. 13, tercer párrafo, del Convenio que regula como requisito para que opere el instituto, que **los productos primarios sean adquiridos en la Jurisdicción productora para ser comercializados o industrializados fuera de ella y que el productor se encuentre exento.***

NO SE GRAVA LA EXPORTACION SE GRAVA LA MERA COMPRA

*Que de ello se desprende que **no se están gravando ingresos por la actividad exportadora** de la firma, sino que **el tributo se aplica por la actividad de mera compra dentro de la Jurisdicción del Chaco**, la cual no prevé exención alguna y atendiendo a que este instituto adquiere relevancia por sí mismo, la base imponible debe atribuirse íntegramente a la Jurisdicción productora una vez*

producido el hecho imponible previsto en la ley y con ello no se transgrede ninguna disposición de mayor jerarquía”.

RCP 19/2004 **Syngenta Agro SA c/Provincia de Salta** del 03.12.2004

VENTA DE AGROQUIMICOS Y DE CEREALES

PARA LA VENTA DE AGROQUIMICOS SE COMPRAN CEREALES

LA DACION EN PAGO TIPIFICA DENTRO DEL INSTITUTO DE LA MERA COMPRA

*“Visto el Expediente C.M. Nº 323/2002 SYNGENTA AGRO S.A. c/PROVINCIA DE SALTA por el que la empresa de referencia interpone recurso de apelación contra la **Resolución Nº 6/2004 de la Comisión Arbitral,***

(..)

Que la Comisión Plenaria analiza el caso planteado efectuando las siguientes consideraciones:

- el contribuyente realiza actividad en la Provincia de Salta, centrándose la discusión en dilucidar si está probado en el expediente, en primer término que los productos salen vendidos de la jurisdicción, y en segundo término, si la dación en pago constituye un impedimento para la aplicación del artículo 13 del Convenio Multilateral.

- se señala que está probado que la firma obtiene ingresos por las dos actividades (venta de agroquímicos y de cereales), las que están declaradas como independientes, existiendo habitualidad, obtención de ingresos y reconocimiento contable por ambas.

- la operatoria de la venta de agroquímicos en el caso, está vinculada con asiduidad a la compra de cereales.

NO SE PROBO QUE SE REALICEN VENTAS DENTRO DE LA JURISDICCION PRODUCTORA

- el contribuyente afirma que vende parte de la producción dentro de la jurisdicción pero no lo prueba, correspondiendo la carga de la prueba a quien afirma la situación fáctica de que pretende valerse.

- al no haber probado el contribuyente la venta del cereal dentro de la jurisdicción productora para encontrarse incluido en el artículo 2º del Convenio Multilateral, se consideran cumplidos los recaudos establecidos por el artículo 13 del régimen especial en lo que hace al instituto de la mera compra.

- el hecho de que el contribuyente haya pagado por las dos ventas por el art. 2º resulta incorrecto, ya que debió haber pagado por la venta de agroquímicos por

el art. 2º y la mera compra por el art. 13, por lo que al hacerse la liquidación correspondiente deberá deducirse de lo pagado por el régimen general.

LA DACION EN PAGO TIPIFICA DENTRO DEL INSTITUTO DE LA MERA COMPRA

- en lo que respecta a la figura de la dación en pago para encuadrar la operación en la mera compra la Comisión Plenaria reitera el criterio sostenido por la Comisión Arbitral, entendiéndose que la norma se refiere a “cualquiera sea la forma en que se realiza la operación” asimilando la misma a una compraventa”.

RCA 06/2004 **Syngenta Agro SA c/Provincia de Salta** del 23.03.2004

VENTA DE AGROQUIMICOS Y COMPRA VENTA DE CEREALES

RECIBE CEREALES COMO DACION EN PAGO

LA DACION EN PAGO TIPIFICA DENTRO DEL INSTITUTO DE LA MERA COMPRA

“La firma ejerce actividad en la Provincia de Salta, siendo su actividad principal la venta de agroquímicos y también la compraventa de cereal.

Plantea que no debe aplicarse en el caso el artículo 13 tercer párrafo del Convenio Multilateral tal como lo considera el Fisco de la Provincia de Salta, en función de que no se da el supuesto de la mera compra previsto en la norma citada, ya que si bien realiza actividad en la Provincia de Salta esta actividad se reduce a la venta de agroquímicos y el **cereal que recibe es una dación en pago**, de manera que la operación no puede ser alcanzada por la figura de la mera compra.

Que de la documentación aportada en autos se extraen las siguientes conclusiones:

La Provincia de Salta agrega constancia de avisos y publicidad de diarios locales que prueban el ejercicio de actividad de la firma en la Provincia, cosa que por otra parte la misma no niega.

Obran como antecedentes **facturas de venta de cereal llevadas a cabo por terceros intermediarios a vendedores de la Provincia de Salta** (fs. 218, 241, 243, 244) confeccionada por ZENECA S. A. del cual SYNGENTA es su continuadora.

Obran también facturas de SYNGENTA por venta de fertilizantes. La empresa manifiesta que en todos los casos donde haya operaciones con cereales interviene un corredor que emite las liquidaciones ya sea de compra o de venta.
(..)

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que en función de lo expuesto, resulta innegable que el contribuyente realiza sin duda alguna actividad en la Provincia de Salta, por lo que **el sustento territorial se encuentra sobradamente probado.**

Que de la documentación aportada, resulta que **el contribuyente a través de sus comisionistas o corredores efectúa compras de cereal en la Provincia de Salta** como se da cuenta en las liquidaciones obrantes en autos realizadas por la empresa antecesora (ZENECA S.A.).

Que la cuestión planteada se centra en dilucidar si la dación en pago se encuentra comprendida en el artículo 13 tercer párrafo del Convenio Multilateral y a este respecto, **debe advertirse que dicha norma establece que la figura de la “mera compra” se aplica cualquiera fuere la forma en que se realice.**

Que en consecuencia, **la Comisión Arbitral entiende que la dación en pago se encuentra incluida en las previsiones de dicho artículo”.**

RCP 09/2003 **Pecom Agra SA c/Provincia de Salta** del 27.03.2003

COMPRA DE CEREALES Y OLEAGINOSAS A PRODUCTORES DE LA PROVINCIA DE SALTA

LOS PRODUCTOS PUEDEN SER ENTREGADO DENTRO O FUERA DE LA JURISDICCION PRODUCTORA

“Visto el Recurso de Apelación presentado por la Provincia de Salta, contra la **Resolución Nº 28 de la Comisión Arbitral** dictada con fecha 17 de septiembre de 2002, en el Expediente C. M. Nº 306/2002, caratulado “PECOM AGRA S.A. c/ Provincia de Salta”, y

(..)

Que en lo esencial, la Provincia de Salta se agravia de lo resuelto por la Comisión Arbitral en cuanto sostiene que solamente procederá la aplicación del gravamen cuando se demuestre fehacientemente que los productos son entregados en la misma Provincia. Agrega, en tal sentido, que la resolución recurrida limita la potestad tributaria de la Provincia de Salta para aplicar la figura de la mera compra al señalar que el sustento territorial necesario para la aplicación del gravamen estaría dado necesariamente por el lugar de entrega de la mercadería.

Que por otro lado, señala que, de mantenerse el criterio sentado por la resolución impugnada, dicha jurisdicción se vería perjudicada ya que sus productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos son extraídos de su jurisdicción sin pagar tributo alguno, erosionando su materia imponible.

Que en otro orden de ideas, la Provincia de Salta señala que la resolución cuestionada ha prescindido del análisis de los aspectos fácticos del caso en concreto ya que la empresa PECOM AGRA S.A. ha reconocido expresamente, en su presentación original ante la Comisión Arbitral, que **compra cereales y**

oleaginosas a productores en la Provincia de Salta. *Agrega que tal circunstancia no ha constituido un hecho controvertido en estas actuaciones, encontrándose allí la existencia de sustento territorial, como requisito necesario para la aplicación del gravamen y la correspondiente atribución de base imponible a la Provincia de Salta.*

Que la cuestión a dilucidar radica en determinar, en el caso en concreto, si se ha acreditado el desarrollo de actividad como requisito necesario para el ejercicio de la potestad tributaria jurisdiccional, a los fines de que la Provincia de Salta pueda participar en la atribución de base imponible, en los términos del artículo 13, último párrafo del Convenio Multilateral.

INTENCION DE DESARROLLAR ACTIVIDAD EN LA JURISDICCION PRODUCTORA

*Que cabe señalar que para la aplicación del concepto de “mera compra”, descrito en el artículo 13, último párrafo del Convenio Multilateral, **resulta necesario, además de verificarse la efectiva compra de productos primarios, exteriorizar la intención de desarrollar la actividad en la jurisdicción productora,** requisitos éstos, que en el caso concreto, se han considerados debidamente probados.*

CUANDO EL COMPRADOR SE TRASLADA A LA JURISDICCION PRODUCTORA REALIZA ACTIVIDAD EN LA JURISDICCION PRODUCTORA

CUANDO EL COMPRADOR NO SE TRASLADA A LA JURISDICCION PRODUCTORA TAMBIEN PUEDE REALIZAR ACTIVIDAD EN LA JURISDICCION PRODUCTORA (INTENCION O VOLUNTAD DE DESARROLLAR SU ACTIVIDAD COMPRADORA EN LA JURISDICCION PRODUCTORA)

*Que **no cabe duda que cuando el comprador se traslada a la jurisdicción productora para desarrollar su actividad de compra se dan los supuestos citados precedentemente. Asimismo, tales requisitos se acreditan aún en los casos en que el comprador no se traslade a la jurisdicción productora, siempre que se exteriorice adicionalmente mediante hechos, actos u otros elementos probatorios, la intención o voluntad del comprador de desarrollar su actividad compradora en la jurisdicción productora.***

LOS PRODUCTOS PUEDEN SER ENTREGADO DENTRO O FUERA DE LA JURISDICCION PRODUCTORA

*Que **tal conclusión no se ve alterada por el hecho de que los productos sean entregados dentro o fuera de la jurisdicción** ya que el artículo 13 del Convenio Multilateral **comprende tanto el acto del comprador foráneo que viene a realizar la compra dentro de la jurisdicción productora, como así también la mera compra realizada desde fuera de ella,** en la medida que se encuentren configurados los extremos antes señalados.*

(..)

ARTICULO 1º) - **Hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por la Provincia de Salta, contra la Resolución N° 28/2002 dictada por la Comisión Arbitral, con base en los considerandos precedentes**".

RCA 28/2002 **Pecom Agra SA c/Provincia de Salta** del 17.09.2002

ACTIVIDAD DE INDUSTRIALIZACION DE OLEAGINOSAS

PARA LO CUAL COMPRA MATERIA PRIMA A PRODUCTORES O ACOPIADORES

LOS PRODUCTOS SE ENTREGAN DENTRO Y FUERA DE LA PROVINCIA

LA MAYORIA DE LA PRODUCCION SE EXPORTA

LA COMISION ARBITRAL HACE LUGAR AL RECURSO INTERPUESTO

*“Que la contribuyente manifiesta ser una empresa **dedicada a la industrialización de oleaginosas, adquiriendo la materia prima producida en distintas provincias, entre ellas la Provincia de Salta, a productores o acopiadores, luego de lo cual la industrializa** en la Provincia de Santa Fe, en la planta puerto ubicada en General Lagos, y desde allí **aproximadamente el 95% de los productos obtenidos son exportados, vendiéndose el resto en el mercado interno.***

*Que **efectúa compras a productores e intermediarios (comisionistas, acopiadores, etc.) de cereales y oleaginosas** producidos en la Provincia de Salta y efectúa otras compras fuera de la misma, casos en los cuales, productores de la Provincia de Salta o intermediarios ofrecen generalmente en forma telefónica sus productos a la empresa en sus oficinas.*

*Que en ambos casos, **la entrega de los productos se efectúa dentro o fuera de la Provincia de Salta**, con flete en algunos casos a cargo del vendedor y en otros a su cargo (sea productor o intermediario) hasta el lugar de entrega.*

LA EMPRESA APLICA EL ARTICULO 2 DEL C.M.

Que liquida el Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme al régimen general del Convenio Multilateral, no habiendo asignado base imponible a la Provincia de Salta atento a que considera no haberse devengado el hecho imponible previsto por la normativa provincial.

LA PROVINCIA DE SALTAS ENTIENDE QUE DEBE APLICARSE AL ART. 13 TERCER PARRAFO DEL C.M.

Que la Provincia de Salta al efectuarle la determinación impositiva, expresa como fundamento del ajuste que el contribuyente ha efectuado compras en la Provincia que, por su esencia, están incluidas en el artículo 160 inc. b) del Código Fiscal,

y al no haber constancias de que se hubiere pagado dicho impuesto por parte del comprador y estar exento el vendedor, corresponde la aplicación del artículo 13, tercer párrafo del Convenio Multilateral que establece la forma en que se distribuye la base en el caso en que se aplique el instituto de “la mera compra”.

Que la empresa entiende que la pretensión fiscal de la Provincia es improcedente, porque la mera compra establecida en el mencionado artículo exige el requisito del sustento territorial y ello no se encuentra configurado en la totalidad de los casos, además de señalar que por aplicación de esa norma no se pueden gravar actividades exentas como las exportaciones.

Que el Fisco afirma que la determinación se justifica por la mera compra de productos primarios, aclarando que para el caso de que los productos adquiridos sean luego exportados debe tratarse tal situación proporcionándose la base imponible distinguiendo la correspondiente a “exportaciones” de la de las “ventas” en el mercado interno en tanto el contribuyente demuestre fehacientemente haber exportado a nombre propio.

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

Que las cuestiones a resolver son, en primer lugar, si es necesaria la existencia de sustento territorial en la aplicación de la figura de la “mera compra” y en segundo lugar, si la aplicación de esta figura otorga la posibilidad de gravar ingresos producidos por exportaciones.

SUSTENTO TERRITORIAL

Que el artículo 160 del Código Provincial, al referirse a la mera compra hace referencia a “actividades que sean realizadas dentro de la Provincia” por lo que es indudable que la propia ley provincial marca la necesidad de la existencia del sustento territorial, o sea que las actividades deben ser desarrolladas en la Provincia para que puedan ser alcanzadas por el impuesto.

Que en función de ello, la Provincia de Salta podría gravar las operaciones en las que se compruebe que existan elementos que den sustento para considerar a la empresa contribuyente de la jurisdicción, por lo que no pueden ser gravadas aquellas operaciones en donde se carezca de pruebas respecto de la existencia de sustento territorial.

*Que en el caso, si bien la empresa entiende que ciertas operaciones que realiza redundan en el ejercicio de actividad en la Provincia, la misma manifiesta que **las entregas de los productos se efectúan dentro o fuera de la Provincia de Salta, según convenga en cada caso, con flete a cargo del vendedor y en otros a su cargo** (sea productor o intermediario) hasta el lugar de entrega, de lo que se infiere que cuando los productos son entregados en la misma Provincia existen elementos que dan el sustento necesario para la aplicación del gravamen.*

PRODUCTOS EXPORTADOS

Que en lo que respecta a los productos exportados, la aplicación de la norma que grava la mera compra no puede hacer declinar la potestad de eximir al comprador cuyos ingresos provengan de exportaciones, siendo éste el criterio que acepta a fs. 74 la jurisdicción determinante.

Que en este sentido será de aplicación el criterio expuesto por la Comisión Plenaria en la Resolución de fecha 14/9/90 por la que se establece que en todos los casos los ingresos y gastos de exportaciones deben ser excluidos para la confección del coeficiente de distribución.

(..)

ARTICULO 1°).- Hacer lugar al recurso interpuesto por la firma PECOM AGRA S.A., contra la resolución de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta, en tanto y en cuanto se configuren los supuestos de hecho y de derecho contenidos en los considerandos de la presente”.

=====

18 – INICIO Y CESE DE ACTIVIDADES

Art. 14 C.M.

NO SE APLICA EL ART. 5 DEL C.M. (INGRESOS Y GASTOS DEL ULTIMO BALANCE O DEL AÑO CALENDARIO ANTERIOR)

En los casos de **iniciación o cese de actividades** en una o varias jurisdicciones **no será de aplicación el régimen del artículo 5**, sino el siguiente:

INICIO DE ACTIVIDADES

a) **Iniciación**: En caso de iniciación de **actividades comprendidas en el régimen general** en una, varias o todas las jurisdicciones, la o las jurisdicciones en que se produzca la iniciación **podrán gravar el total de los ingresos obtenidos en cada una de ellas**, pudiendo los demás gravar los ingresos restantes con aplicación de los coeficientes de ingresos y gastos que le correspondan.

Este régimen se aplicará hasta que se produzca cualesquiera de los supuestos previstos en el artículo 5. (ULTIMO BALANCE O AÑO CALENDARIO ANTERIOR)

EL REGIMEN DE INICIO NO RESULTA DE APLICACIÓN PARA LOS REGIMENES ESPECIALES

Lo dispuesto en el párrafo anterior **no será de aplicación** para las actividades comprendidas en los artículos 6 a 12, ambos inclusive (REGIMENES ESPECIALES).

CASO PARTICULAR DE LA ACTIVIDAD PRIMARIA. EL REGIMEN DE INICIO RESULTA DE APLICACIÓN CUANDO DEBA APLICARSE EL ART. 2 DEL C.M.

En los casos comprendidos en el **artículo 13**, se aplicarán las normas establecidas por el mismo, salvo en la parte de los ingresos que se distribuye según el régimen general, en cuyo caso será de aplicación el sistema establecido en el primer párrafo del presente inciso;

R.G. (C.A.) 91/2003 ART. 1
R.G. (C.A.) 10/2019 ART. 3
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 71

CONTRIBUYENTES QUE INICIAN ACTIVIDADES Y DESDE ESE MOMENTO INGRESAN AL CONVENIO MULTILATERAL

Los contribuyentes que **inicien actividades asumiendo desde dicho inicio la condición de contribuyentes del Convenio Multilateral**, Régimen General, aplicarán el procedimiento de distribución de base imponible previsto en el

artículo 5° del Convenio cuando, en relación a la actividad desarrollada, en el balance comercial se reflejen conjuntamente las siguientes condiciones:

EXISTENCIA DE INGRESOS Y GASTOS EN EL BALANCE

a) La existencia de ingresos y gastos, cualquiera sea la jurisdicción a la que los mismos resulten atribuibles.

PERIODO DE ACTIVIDAD NO INFERIOR A 90 DIAS CORRIDOS

b) El desarrollo de un **período de actividad no inferior a noventa días corridos** anteriores a la fecha de cierre de ejercicio.

CONTRIBUYENTES QUE NO CONFECCIONEN BALANCES

Iguales requisitos a los señalados en los incisos precedentes deberán verificarse en las determinaciones de ingresos y gastos, en el supuesto de **contribuyentes que no lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances**.

ANTICIPOS DE ENERO A MARZO DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS.

Los contribuyentes comprendidos en el presente artículo, cuando no les fuera posible contar con la información necesaria para la determinación del coeficiente unificado correspondiente, al momento de presentar la declaración jurada del primer anticipo del año calendario, deberán aplicar el procedimiento previsto en el artículo 14, inc. a), para la atribución provisoria de las respectivas bases imponibles correspondientes a los **anticipos de enero a marzo del período fiscal inmediato siguiente** a aquel en que se cumplan las condiciones precedentemente señaladas.

CUARTO ANTICIPO DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS. AJUSTE DE LOS ANTICIPOS DE ENERO A MARZO

En este caso, **a partir del 4° anticipo** deberá aplicarse el coeficiente que surja del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior o se atenderá a los ingresos y gastos determinados en el año calendario inmediato anterior según corresponda, y conjuntamente con este anticipo **se ajustarán las liquidaciones del primer trimestre**

Fuente: **Resolución General 91/2003**, artículo 1.-

Fuente: **Resolución General 10/2019**, artículo 3°.

R.G. (C.A.) 6/2016 ART. 1
R.G. (C.A.) 10/2019 ART. 4
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 72

CONTRIBUYENTES LOCALES QUE PASAN AL CONVENIO MULTILATERAL

CONTRIBUYENTES DE CONVENIO MULTILATERAL QUE INICIAN ACTIVIDADES EN UNA JURISDICCION

En el caso de contribuyentes locales así como de aquellos que se encontraren tributando bajo el régimen del Convenio Multilateral, que inicien actividades en una o varias jurisdicciones, se aplicará el procedimiento previsto en el artículo 14 inc. a) hasta que a los fines de la distribución dispuesta por el artículo 5º, se cuente con un balance en el que se registren conjuntamente las siguientes condiciones:

EXISTENCIA DE INGRESOS Y GASTOS

a) La existencia de ingresos y/o gastos, correspondientes a las jurisdicciones que se incorporan;

PERIODO DE ACTIVIDAD NO INFERIOR A 90 DIAS CORRIDOS ANTERIORES A LA FECHA DEL CIERRE DEL EJERCICIO

b) El desarrollo de un **período de actividad en la jurisdicción incorporada, no inferior a noventa días corridos anteriores a la fecha de cierre de ejercicio.**

CONTRIBUYENTES QUE NO CONFECCIONEN BALANCES

Iguales requisitos a los señalados en los incisos precedentes deberán verificarse en las determinaciones de ingresos y gastos, en el supuesto de **contribuyentes que no lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances.**

ANTICIPOS DE ENERO A MARZO DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS.

Durante los **meses de enero, febrero y marzo** del primer ejercicio fiscal en que, para las nuevas jurisdicciones, corresponda la aplicación del régimen general previsto en el artículo 2º del Convenio Multilateral, cuando no fuera posible contar con la información necesaria para la determinación del coeficiente unificado correspondiente, al momento de presentar la declaración jurada del primer anticipo del año calendario, deberá continuarse provisoriamente con la aplicación del procedimiento previsto en el artículo 14º inc. a).

CUARTO ANTICIPO DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS. AJUSTE DE LOS ANTICIPOS DE ENERO A MARZO

En este caso, **a partir del 4º anticipo** se aplicará el coeficiente que surja del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior o se atenderá a los ingresos y gastos determinados en el año calendario inmediato anterior, según corresponda y conjuntamente con este anticipo, **se ajustarán las liquidaciones del primer trimestre.**

Fuente: **Resolución General 6/2016**, artículo 1.-
Fuente: **Resolución General 10/2019**, artículo 4º.

=====

CESE DE ACTIVIDADES

b) **Cese**: En los casos de cese de actividades en una o varias jurisdicciones, los contribuyentes o responsables **deberán determinar nuevos índices de distribución de ingresos y gastos** conforme al artículo 2, los que serán **de aplicación a partir del día primero del mes calendario inmediato siguiente a aquél en que se produjere el cese.**

SE DEBE ALIMINAR LOS INGRESOS Y GASTOS DE LA JURISDICCION DEL CESE DE ACTIVIDADES

Los nuevos índices serán la resultante de no computar para el cálculo, los ingresos y gastos de la jurisdicción en que se produjo el cese.

EJERCICIO FISCAL SIGUIENTE AL DEL CESE DE ACTIVIDADES EN UNA JURISDUCCION

En el ejercicio fiscal siguiente al del cese, se aplicará el artículo 5 prescindiéndose del cómputo de los ingresos y gastos de la o las jurisdicciones en que se produjo el mismo.

DEFINICION DE CESE DE ACTIVIDADES. COMUNICACIÓN A LA AUTORIDAD DE APLICACION

R.G. (C.A.) 23/1984 ART. 1
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 73

A los efectos de lo dispuesto por el artículo 14 inciso b) del C.M., se considera que existe “cese de actividades” cuando, producido el hecho y no existiendo ingresos atribuibles a la jurisdicción según las normas del Convenio, **haya sido comunicado a la autoridad de aplicación** del tributo, cumplimentando los recaudos formales que cada legislación local establece al respecto.

Fuente: **Resolución General 23/1984**, artículo 1.-

=====

FUSION DE SOCIEDADES

R.G. (C.A.) 81/2001 ART. 1
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 74

A los fines de la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral, **en los casos de fusión** propiamente dicha, conforme a la definición de la Ley General de Sociedades corresponderá asignar el tratamiento que el Convenio Multilateral prevé por cese de actividad para las **empresas que sin liquidarse, se disuelven.**

La nueva sociedad, a partir del acuerdo definitivo de fusión, tendrá el tratamiento previsto en el inciso a) del artículo 14 del Convenio Multilateral. (INICIO DE ACTIVIDADES)

Fuente: **Resolución General 81/2001**, artículo 1º.

FUSION POR ABSORCION DE SOCIEDADES

R.G. (C.A.) 81/2001 ART. 2
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 75

Para los contribuyentes comprendidos en el Régimen General, cuando exista **fusión por absorción**, tal operación **no originará la modificación de los coeficientes** para la distribución de los ingresos de la sociedad absorbente, durante el ejercicio en que se produjo dicho proceso de reorganización.

Los sujetos tributarios que liquidan el gravamen por algún Régimen Especial y que como consecuencia de la reorganización producida incorporan actividades incluidas en el Régimen General, deberán aplicar el tratamiento indicado en el segundo párrafo del artículo anterior. (INICIO DE ACTIVIDADES)

Fuente: **Resolución General 81/2001**, artículo 2º.

EJERCICIO FISCAL SIGUIENTE A LA FUSION POR ABSORCION

R.G. (C.A.) 81/2001 ART. 3
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 76

Para la liquidación del impuesto en el ejercicio inmediato siguiente a aquel en que se produce la fusión por absorción, los coeficientes a aplicar se determinarán según lo dispuesto por el artículo 5º del Convenio Multilateral, sobre la base de la información de la empresa absorbente.

Fuente: **Resolución General 81/2001**, artículo 3º.

19 – REGIMEN MUNICIPAL

Art. 35 C.M.

En el caso de actividades objeto del presente Convenio, **las municipalidades, comunas y otros entes locales similares** de las jurisdicciones adheridas, **podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo** cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, **únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos Fiscos adheridos como resultado de la aplicación de las normas del presente Convenio.**

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL ENTRE LOS DISTINTOS MUNICIPIOS DE LA PROVINCIA

La distribución de dicho monto imponible entre las jurisdicciones citadas se hará con arreglo a las disposiciones previstas en este Convenio si no existiere un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la citada distribución en cada jurisdicción provincial adherida.

POSIBILIDAD DE QUE UN MUNICIPIO GRAVE EL 100% DE LOS INGRESOS DE LA PROVINCIA (ver fallo de la CSJN Esso Petrolera Argentina SRL c/Municipalidad de Quilmes del 2.9.2021)

Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales o similares de las jurisdicciones adheridas, sólo permitan la percepción de los tributos **en aquellos casos en que exista local**, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, **las jurisdicciones en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación (POR TENER UN LOCAL), podrán gravar en conjunto el 100% (ciento por ciento) del monto imponible atribuible al fisco provincial.**

Las disposiciones de este artículo no comprometen a las jurisdicciones respecto a las cuales controvierda expresas disposiciones constitucionales.

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A LAS MUNICIPALIDADES

R.G. (C.A.) 106/2004 ART. 1

R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 83

El artículo 35 del Convenio resulta de aplicación a todas las Municipalidades, Comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral.

En todos los casos en que se mencione la expresión Municipalidad, se entenderá que bajo dicho término comprende a “Municipalidades, Comunas y otros entes locales similares”.

Fuente: **Resolución General 106/2004**, artículo 1º.

APLICACIÓN DEL REGIMEN GENERAL Y DE LOS REGIMENES ESPECIALES A LAS MUNICIPALIDADES

R.G. (C.A.) 106/2004 ART. 2
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 84

En la aplicación del artículo 35 del C.M. para la distribución de la base imponible intermunicipal, se aplicarán las disposiciones del régimen general o especial según corresponda, conforme las actividades desarrolladas por el contribuyente.

Fuente: **Resolución General 106/2004**, artículo 2º.

COMPETENCIA DE LA COMISION ARBITRAL

R.G. (C.A.) 12/2006 ART. 1
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 85

La Comisión Arbitral será competente para el tratamiento del caso cuando el contribuyente al que se le practicó la determinación esté alcanzado por las normas del Convenio Multilateral en su calidad de responsable del impuesto que grava los ingresos brutos y **siempre que la Municipalidad establezca el tributo sobre la base de los ingresos brutos del contribuyente.**

Fuente: **Resolución General 12/2006**, artículo 1º.

CASO CONCRETO. APELACION ANTE LA COMISION ARBITRAL

R.G. (C.A.) 106/2004 ART. 4
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 86

Configurará el caso concreto previsto en el **artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral** el primer acto administrativo emanado de la Municipalidad que, de quedar firme, habilite la vía ejecutiva siempre que se recurra ante la Comisión Arbitral dentro del plazo que la legislación local establezca para accionar ante el propio Fisco.

Fuente: **Resolución General 106/2004**, artículo 4º.

PROCEDIMIENTO

R.G. (C.A.) 106/2004 ART. 5
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 87

Cuando se configure el caso concreto como consecuencia de una fiscalización municipal de la que surjan diferencias de bases imponibles por aplicación de criterios diversos entre la Jurisdicción Provincial y la Municipalidad, respecto de las normas del Convenio Multilateral, o cuando el contribuyente tribute en la Provincia con un criterio no coincidente con el sostenido por la Municipalidad, la Comisión Arbitral pondrá en conocimiento de la Provincia tal situación a los fines que esta estime procedente.

La Municipalidad que realizara la fiscalización, en oportunidad de la contestación del traslado que se le confiere, deberá adjuntar a la Comisión Arbitral todos los antecedentes del ajuste, así como los fundamentos del mismo.

Fuente: **Resolución General 106/2004**, artículo 5º.

R.G. (C.A.) 106/2004 ART. 6
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 88

En oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral los contribuyentes deberán adjuntar los antecedentes de la inspección, el acto administrativo a que se refiere el artículo 86 del presente ordenamiento, las declaraciones juradas presentadas en la Jurisdicción Provincial respectiva por los años sujetos a inspección por la Municipalidad y todos los elementos que hagan a su derecho.

Fuente: **Resolución General 106/2004**, artículo 6º.

BASES IMPONIBLES

R.G. (C.A.) 12/2006 ART. 2
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 89

Al solo efecto de no superar el tope establecido por el artículo 35 del Convenio Multilateral (LOS INGRESOS CORRESPONDIENTES A LA PROVINCIA) para las Municipalidades que establezcan sus tributos en función de los ingresos del contribuyente, procederá la **distribución de los ingresos brutos totales correspondientes a la Provincia entre todas aquellas Municipalidades** de la misma en que el contribuyente sea sujeto pasivo, respetando las bases imponibles de las Municipalidades que utilicen parámetros distintos para la liquidación del tributo.

Fuente: **Resolución General 12/2006**, artículo 2º.

MONTOS MINIMOS

R.G. (C.A.) 12/2006 ART. 3
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 90

Cuando para la determinación de la base imponible del tributo, la Municipalidad considere los ingresos brutos del contribuyente como elemento de medición, se presumirá que **la aplicación de montos mínimos no vulnera las disposiciones del artículo 35 del Convenio Multilateral**, salvo que el contribuyente pruebe lo contrario acreditando su real y completa situación frente al tributo con relación a todas las municipalidades de la provincia, incluyendo la discriminación de ingresos y gastos entre estas, y la determinación del coeficiente intermunicipal en los casos que corresponda.

Fuente: **Resolución General Nº 12/2006**, artículo 3º.

COEFICIENTES DISTRIBUCION MUNICIPAL

R.G. (C.A.) 106/2004 ART. 9
R.G. (C.A.) 113/2005 ART. 1
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 92

INGRESOS Y GASTOS DENTRO DE CADA MUNICIPIO

La atribución, por parte de los contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral, de los ingresos brutos a cada Municipalidad, deberá efectuarse de acuerdo a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 35 de dicho Convenio, **determinando los coeficientes de distribución relacionando los ingresos y gastos**, de acuerdo con el régimen general del artículo 2º, **que efectivamente correspondan a cada uno de ellos con el total provincial**.

Una vez obtenido el coeficiente unificado, se aplicará el mismo sobre los ingresos brutos atribuibles a la Jurisdicción Provincial.

En su caso, dicha atribución se efectuará de acuerdo con los regímenes especiales previstos en el Convenio Multilateral, de resultar aplicables.

Lo dispuesto precedentemente no será de aplicación si existiere un acuerdo interjurisdiccional para la distribución de la base imponible.

Fuente: **Resolución General 106/2004**, artículo 9º.
Fuente: **Resolución General 113/2005**, artículo 1º.

JURISPRUDENCIA

CSJN **Esso Petrolera Argentina SRL c/Municipalidad de Quilmes** del 02.09.2021

ESSO TENIA 2 ESTACIONES DE SERVICIOS EN QUILMES

LA CSJN CONFIRMA QUE EL MUNICIPIO DE QUILMES PUEDE COBRAR LA TASA DE SEGURIDAD E HIGIENE SOBRE LA TOTALIDAD DE LOS INGRESOS BRUTOS ASIGNADOS A LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

“(..)

En su presentación inicial, la actora sostuvo que liquidó y pagó la TISH luego de distribuir sus ingresos brutos totales en las diferentes jurisdicciones en que desarrolla actividad comercial, **tomando como base imponible únicamente los ingresos brutos devengados en el Municipio de Quilmes**. En concreto, explicó que la liquidación y pago de la suma de \$ 210.136 en concepto de TISH cubría íntegramente los costos directos e indirectos por los servicios efectivamente prestados por el Municipio de Quilmes en **dos estaciones de servicio ubicadas en su jurisdicción**, más precisamente en la calle Aristóbulo del Valle esquina Presidente Perón (períodos 4/96 a 12/01) y en la calle Mitre 880 (períodos 8/00 a 7/02) respectivamente. Señaló que su liquidación – calculada en demasía– incluso tuvo en cuenta ingresos originados en otras diez estaciones de servicio ubicadas en Quilmes pero explotadas por operadores independientes de ESSO (conf. el expediente 4091-8960-D-02 y demanda de fs. 63/70 vta. de los autos principales a los que también corresponden las referencias de fojas subsiguientes).

En este marco, **cuestionó que el municipio pretendiera cobrarle la TISH sobre una base imponible que alcanzaba a los ingresos devengados en otros municipios de la Provincia de Buenos Aires y en las que ESSO no tiene local o establecimiento habilitado**.

(..)

2º) Que la **Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires rechazó la demanda** entablada. Para así decidir, señaló que **la actora cuenta con dos establecimientos habilitados en el municipio** demandado y, con base en la interpretación del **artículo 35 del Convenio Multilateral** elaborada en otros precedentes propios, entendió que el tercer párrafo de esa disposición **autoriza al municipio a calcular el gravamen sobre el cien por ciento del monto imponible del impuesto a los ingresos brutos atribuible al fisco provincial**. Asimismo, descartó, por infundados, los planteos de inconstitucionalidad del artículo 35 del Convenio Multilateral citado.

(..)

13) Que en la **audiencia celebrada el 6 de junio de 2019**, frente a una consulta efectuada a la representante de la parte actora, esta reconoció que “[l]a capacidad contributiva tiene que ser un elemento fundante de la aplicación de las tasas, pero no en la misma medida que lo es en el impuesto, sino sujeto a que con eso se cubra toda la financiación del servicio que el municipio necesite para prestar plenamente la inspección por razones de seguridad e higiene, salubridad, medioambiente, y las demás funciones que estén establecidas por el legislador local en el hecho imponible” (cfr. versión taquigráfica de la audiencia citada).

(..)

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara parcialmente admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada”.

CSJN Gasnor SA c/Municipalidad de la Banda del 07.10.2021

TASA POR SERVICIOS MUNICIPALES SOBRE LA ACTIVIDAD COMERCIAL, INDUSTRIAL Y DE SERVICIOS

El Juez Federal de Santiago del Estero se inclinó por la procedencia de la Tasa de Seguridad e Higiene.

La Cámara Federal de Tucumán confirmó la sentencia de 1º instancia.

La CSJN revoca la sentencia de la Cámara.

La empresa no posee local en el Municipio pero los ductos si pasan por el Municipio

La ordenanza establece que no es necesario tener un local comercial o asentamiento físico en el Municipio. Para al cobro de la tasa es suficiente que desarrolle DIRECTA o INDIRECTAMENTE alguna actividad en el Municipio.

*“1º) El Concejo Deliberante de la ciudad de La Banda incluyó en el Código Tributario Municipal –ordenanza 179/00- la denominada **“Tasa por Servicios Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios”**, que, en los términos del artículo 116, grava los “...servicios municipales de contralor, salubridad, seguridad, salud pública, higiene, asistencia social, desarrollo de la economía y cualquier otro no retribuido por un tributo especial que, indistintamente: a) Facilite, posibilite o permita de manera directa o indirecta el desarrollo, ejercicio o realización de actividades comerciales, industriales, de servicio o de cualquier otra realizada a título oneroso, aunque se realicen o desarrollen en sitios pertenecientes a jurisdicción federal o provincial enclavados dentro del ejido municipal...”.*

LA ORDENANZA NO REQUIERE DE LOCAL HABILITADO EN LA JURISDICCION

*De acuerdo con la ordenanza mencionada es **“irrelevante que el contribuyente posea un local comercial o asentamiento físico en jurisdicción de esta Municipalidad, siendo suficiente que desarrolle directa o indirectamente alguna de las actividades mencionadas”**. Por su parte, se establece que se considerará acreditado que se desarrollan las actividades en cuestión “cuando existan ingresos y/o gastos atribuibles a esta Municipalidad de acuerdo a las normas del Convenio Multilateral, independientemente de la modalidad que se fije para determinar el importe tributario a pagar.” (artículo 116, Código Tributario*

Municipal, con las modificaciones introducidas a partir del 19 de octubre de 2010).

NO POSEE LOCAL EN EL MUNICIPIO

LOS DUCTOS SI PASAN POR EL MUNICIPIO

2º) **GASNOR S.A. es una empresa que presta el servicio de distribución de gas natural por redes en las provincias de Santiago del Estero, Tucumán, Salta y Jujuy, en los términos de la ley 24.076. Si bien no posee local en el Municipio de La Banda, los ductos mediante los cuales presta el servicio pasan por el ejido municipal.**

FRENTE A EJECUCIONES FISCALES DEL MUNICIPIO SE INTERPUSO ACCION DECLARATIVA

Ante intentos de la municipalidad de cobrarle la tasa descrita en el considerando 1º en sendas ejecuciones fiscales, GASNOR S.A. interpuso la presente acción meramente declarativa “con el objeto de obtener la declaración judicial de inconstitucionalidad del tributo municipal denominado Tasa por Servicios Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios”.

EL JUEZ FEDERAL DE SANTIAGO DEL ESTERO LE DIO LA RAZON A LA MUNICIPALIDAD

NO HAY LOCAL HABILITADO DENTRO DEL MUNICIPIO

GASNOR TIENE FUENTES DE RENTAS EN EL MUNICIPIO

LA MUNICIPALIDAD LE PRESTA SERVICIOS INDISPENSABLES A GASNOR SA

GASNOR SA PUEDE REALIZAR SU ACTIVIDAD PORQUE EXISTE EL MUNICIPIO DE LA BANDA

3º) **El juez federal de Santiago del Estero declaró la procedencia formal de la vía procesal intentada y, con apoyo en la prueba pericial, sostuvo que GASNOR S.A., si bien no tiene un local comercial en La Banda, sí posee “fuente de renta” en esa jurisdicción. Además, el juez concluyó que la comuna presta servicios a GASNOR S.A. que son indispensables para que pueda desarrollar su actividad. Afirmó que “la firma actora puede realizar su actividad comercial porque existe la Ciudad de La Banda, lo que le permite la prestación y ampliación de sus servicios y, como consecuencia, el desarrollo de su economía al ampliar la fuente de renta en la jurisdicción de esa ciudad” (fs. 677 vta.). Agregó que la pretensión de gravar la actividad de GASNOR S.A. no se alza contra la ley 23.548 de Coparticipación Federal ni colisiona con la ley 24.076 del Marco Regulatorio del Gas Natural.**

LA CAMARA FEDERAL DE TUCUMAN LE DIO LA RAZON A LA MUNICIPALIDAD

NO HAY LOCAL HABILITADO DENTRO DEL MUNICIPIO

LOS DUCTOS SI PASAN POR EL MUNICIPIO

LA MUNICIPALIDAD LE BRINDA DISTINTOS SERVICIOS A GASNOR SA

4°) Apelada la sentencia, **la Cámara Federal de Tucumán la confirmó invocando diversas razones. Se sostuvo que la actora presta el servicio público de distribución de gas natural, llevando a cabo esa actividad en una, varias o todas sus etapas en más de una jurisdicción y que sus ingresos provienen “de un proceso único, económicamente inseparable”. Se afirma que la actora traslada el gas natural en ductos de su concesión desde que el transportista le hace entrega hasta el lugar convenido con sus clientes, dentro del área asignada, y en esa tarea de distribución sus ductos pasan por el ejido de la municipalidad demandada. Se destacó que el decreto PEN 2255/92 que regula la licencia concedida a GASNOR S.A., no establece ninguna exención en su favor lo que, a juicio de la cámara federal, demuestra que fue intención de la autoridad nacional que GASNOR S.A. pagase todo tributo y que, como contrapartida y en todo caso, traslade su costo a la tarifa que deben abonar los consumidores. La cámara federal también afirmó que de la pericia contable surge que “si bien la firma **Gasnor no tiene local comercial en la Ciudad de La Banda**, ejerce actividad económica a título oneroso y percibe fuente de renta en esa jurisdicción”. Por otro lado, se alegó que **los servicios que brinda la municipalidad son en personal, bienes de consumo, servicios de inversión, inversión física en trabajos públicos y bienes de uso y que, en consecuencia “la accionada presta servicios concretos a la actora de modo que la percepción de la tasa reclamada es procedente”** (fs. 729 vta.).**

GASNOR SA INTERPUSO RECURSO EXTRAORDINARIO PORQUE SE VULNERA EL DERECHO DE PROPIEDAD Y LA LEY DE COPARTICIPACION

5°) GASNOR S.A. interpuso recurso extraordinario contra la sentencia de cámara, el cual fue denegado a fs. 764/765 lo que motivó la queja en examen. **La empresa considera afectado su derecho de propiedad** (art. 17 de la Constitución Nacional) en un doble sentido: por un lado, porque GASNOR S.A., al no contar con ningún establecimiento en el ámbito municipal, no recibe ningún servicio concreto, efectivo ni individualizado por parte del municipio, y, por otro lado, porque la tasa así diseñada carga sobre aquellos contribuyentes que realizan actividades comerciales, industriales o de servicios la supuesta **manutención de servicios públicos indiscriminados que benefician a toda la comunidad. Se agravia, asimismo, de que ante la ausencia de la prestación de un servicio discernible y divisible la tasa queda vacía de contenido y se afecta la jerarquía normativa del art. 31 de la Constitución Nacional al vulnerar la normativa de la Ley Federal de Coparticipación 23.548.**

SENTENCIA DE LA CSJN

DEFINICION DE TASA

QUIEN DEBE PROBAR LA EFECTIVA PRESTACION DEL SERVICIO

6°) *El recurso federal intentado es formalmente admisible, en tanto se ha puesto en tela de juicio la validez constitucional de una norma local y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido a favor de la validez de esta última (art. 14, inc. 2°, de la ley 48). El asunto que viene a consideración de esta Corte se refiere al cumplimiento efectivo, en este caso concreto, de las condiciones constitucionales para la imposición de tasas municipales. **Ha sostenido este Tribunal que la tasa es una "categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado"** (Fallos: 323:3770). En este sentido, y más allá de las fórmulas empleadas en las decisiones judiciales precedentes, **lo que se encuentra en discusión aquí es quién y cómo debe probarse la efectiva existencia del servicio por cuya prestación se exige el pago del tributo "tasa" dispuesta por una norma tributaria que describe aquella prestación por la que el contribuyente debe pagar de un modo tan amplio como lo hace la ordenanza 179/00.***

TEST DE CONSTITUCIONALIDAD (TRES REQUISITOS)

7°) *La jurisprudencia de este Tribunal ha sido consistente en la interpretación de contribuciones como la aquí descrita. De acuerdo con los precedentes de esta Corte, algunos de los cuales se refieren a continuación, para que una contribución como la que crea la ordenanza 179/00 satisfaga el **test de constitucionalidad** deben cumplirse las siguientes condiciones: **a) la contribución debe ser caracterizable como una tasa y no como un mero tributo; b) su redacción debe identificar un servicio en particular que debe ser efectivamente prestado por el Estado por lo que sus términos no pueden ser excesivamente amplios y abarcativos; y, c) es el fisco municipal quien debe probar, en todo caso, la concreta, efectiva e individualizada prestación estatal.***

CSJN COMPAÑÍA QUÍMICA CON MUNICIPALIDAD DE TUCUMÁN

*En "**Compañía Química S.A. vs Municipalidad de Tucumán**" (Fallos: 312:1575) se discutió la constitucionalidad de una tasa municipal de la ciudad de San Miguel de Tucumán, de gran similitud con la establecida por la ordenanza de la Municipalidad de La Banda. En ese caso, la tasa debía ser abonada "por cualquier actividad comercial, industrial o de servicios por las que se usen o aprovechen las obras y demás prestaciones que hacen al progreso regular y continuo de la ciudad, en virtud de los servicios municipales de contralor, seguridad, higiene, salubridad, moralidad y de cualquier otro no retribuido por un tributo especial pero que prevenga, asegure y promueva el bienestar general de la población" (considerando 4°). Esta Corte, al resolver el caso, reseñó los precedentes en la materia y entendió que ellos exigían la existencia de un requisito fundamental respecto de las tasas, más precisamente, **que "al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos***

individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 236:22 y su cita)” (considerando 7°). En los autos mencionados **se concluyó que la norma local impugnada no se ajustaba a principios que “encuentran sustento en el artículo 17 de la Constitución Nacional” (considerando 8°), motivo por el cual esta Corte declaró su inconstitucionalidad.**

CSJN LABORATORIOS RAFFO. MEXICANA DE AVIACION SA

En dos ocasiones recientes este Tribunal ha declarado la inconstitucionalidad de una contribución establecida por la Municipalidad de Córdoba en el artículo 231 del Código Tributario Municipal que gravaba “la actividad comercial, industrial y de servicios”. En **“Laboratorios Raffo”** (Fallos: 332:1503) **esta Corte adhirió a los términos del dictamen de la Procuración General que consideró que la tasa en cuestión no se relacionaba con un servicio municipal concreto, efectivo e individualizado.** En el dictamen mencionado la Procuración sostuvo que la pretensión municipal es cobrar un tributo por “una serie de servicios que no deben considerarse de forma aislada sino conjuntamente, y cuyo objetivo es que las actividades lucrativas ejecutadas en su ejido, lo sean en forma ordenada, pacífica, segura y con mutuo respeto de los derechos de cada uno”. La Procuración mencionó que **la municipalidad declaró que los servicios que se pretenden gravar se prestan “ya sea controlando el buen estado de los edificios; coordinando el transporte; ordenando el tránsito y regulando el estacionamiento; denominando, numerando y asignando sentido a las calles** y, en general, organizando las reglas básicas para la promoción, ejercicio y progreso de las actividades comerciales, industriales y de servicios que se desarrollan en la ciudad, entre ellas, las cumplidas por el impugnante” (conf. resolución de la Dirección General de Recursos Tributarios 1229, del 25 de julio de 2001, fs. 314/317 de los antecedentes administrativos). De todos modos, la Procuración concluyó que en dicho caso la pretensión recaudatoria “se evidencia contraria a todas luces a un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por una extensa y constante jurisprudencia del Tribunal, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792 y **“Mexicana de Aviación S.A. de CV”**, Fallos: 331:1942, entre otros)”.

CSJN SYNGENTA AGRO

En **“Syngenta Agro”** (sentencia del 28 de mayo de 2013), esta Corte ratificó lo expresado en **“Laboratorios Raffo”** fulminando la decisión del Tribunal Superior de Justicia de Córdoba que declaró la legitimidad de la misma tasa que esta Corte había declarado inconstitucional en **“Laboratorios Raffo”** mediante el simple expediente de recalificarla como un impuesto.

CSJN QUILPE SA

ACREDITACION DE LA PRESTACION DEL SERVICIO EN CABEZA DE LA MUNICIPALIDAD

En “**Quilpe S.A.**” (Fallos: 335:1987), esta Corte se pronunció sobre una tasa retributiva de servicios creada por la ciudad de La Rioja, de características también similares a la que aquí se analiza. En la sentencia dictada en estos autos se asume que **la carga de la prueba sobre la prestación de un servicio, de la generalidad de los que pretenden servir de fundamento a gravámenes como el que aquí se analiza, cae en cabeza del municipio que crea el gravamen en cuestión.** Así, se dijo que “...en autos no se acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión haya sido efectivamente prestado a la actora; y cabe destacar sobre el particular que ante la negación de tal extremo por parte de la accionante, la demandada ni siquiera intentó demostrar su acaecimiento, pese a encontrarse indudablemente en mejores condiciones de probar –si así hubiera ocurrido– la prestación del servicio (confr. Fallos: 319:2211, considerando 5°).”.

LEY DE COPARTICIPACION ART. 9 INCISO B)

8°) Los precedentes de esta Corte citados constituyen un corpus jurisprudencial ineludible y de claras implicancias para el análisis de la “Tasa por Servicios Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios” prevista en el artículo 116 del Código Tributario Municipal de la ciudad de La Banda, Santiago del Estero, que aquí se analiza. En efecto, tal como recordó esta Corte Suprema en “**Quilpe S.A.**”, “la distinción entre especies tributarias no es meramente académica” pues “desempeña un rol esencial en la coordinación de las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno” dado que “**el art. 9°, inc. b, de la ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos, excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos**”. En otras palabras, la contraprestación concreta, efectiva e individualizada de un servicio municipal es la clave de bóveda del sistema de distribución de competencias tributarias entre las distintas jurisdicciones pues son estos servicios los que permiten a las municipalidades gravar a los contribuyentes que se benefician con ellos sin violar con ello la Constitución Nacional. La excesiva latitud en la caracterización de los servicios que las tasas municipales pretenden gravar convierte a dichas tasas en tributos que los municipios están inhibidos de crear. El juez Belluscio así lo ha expresado en su voto concurrente en Fallos: 312:1575 al sostener que la excesiva latitud en la determinación de los servicios que las tasas pretenden retribuir al no discriminar debidamente los servicios cuya manutención solicita contrarían el principio de legalidad tributaria, pues posibilitan “la eventual recaudación de los fondos para una finalidad ajena a la que presuntamente le habría dado origen”. Es por ese motivo que, **ante normas que realizan la descripción del hecho imponible en términos excesivamente amplios se acrecienta la obligación de demostrar la efectiva prestación de un servicio concreto, efectivo e individualizado** (conf. arg. Fallos: 331:2406, considerando 12).

LA CSJN ANALIZA DE LA ORDENANZA DE LA MUNICIPALIDAD DE LA BANDA

9°) La norma tributaria de la ciudad de La Banda **utiliza una fórmula de imposición de enorme laxitud describiendo la actividad gravada por**

defecto y de modo residual. Así la norma indica que la tasa que se crea retribuye “cualquier otro [servicio] no retribuido por un tributo especial” por parte de los contribuyentes mencionándose las eventuales finalidades que cumpliría dicho servicio -más precisamente-, facilitar, posibilitar o permitir “de manera directa o indirecta el desarrollo, ejercicio o realización de actividades comerciales, industriales, de servicio o de cualquier otra realizada o título oneroso (...)”. En virtud de su texto, la norma tributaria en cuestión, **en lugar de determinar los servicios por los que se pretende cobrar la tasa que se crea, constituye una coartada para gravar actividades de los contribuyentes para quienes no se brinda ningún servicio o prestación.**

NO SE PUEDE INVERTIR LA CARGA DE LA PRUEBA

*En casos como el de autos, donde la descripción de la actividad gravada se hace por defecto y de modo residual, y tal como esta Corte lo decidiera en “**Quilpe S.A.**” (Fallos: 335:1987), **no es justo imponer al contribuyente, cuando ha negado la prestación del servicio, la carga de probar que no ha sido efectivamente prestado.** Si, a los efectos de impugnar la tasa en cuestión, debiera ser el contribuyente quien tuviera que probar que el servicio que se grava no ha sido efectivamente prestado, dada la dificultad de dicha prueba, se circunvalarían en los hechos las exigencias que determinan la constitucionalidad de las tasas retributivas de servicios tratándose de un modo similar a un impuesto.*

LA MUNICIPALIDAD NO BRINDA NINGUN SERVICIO CONCRETO, NI EFECTIVO, NI INDIVIDUALIZADO

*De lo anterior se deriva –tal como lo especifica el dictamen de la señora Procuradora Fiscal- que “**las prestaciones que la Municipalidad de La Banda alegó haber brindado, que fueron tomadas en consideración por las instancias de grado, y que en la inteligencia de ambas darían lugar a su derecho a exigir la retribución pretendida, no son servicios ni concretos, efectivos, ni individualizados referidos a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente, a la luz de la clara, reiterada e inveterada doctrina** de Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792; 332:1503, entre muchos otros”.*

LA CSJN REVOCA LA SENTENCIA DE CAMARA

*Por ello, y **de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada.** Con costas. Agréguese la presentación directa a los autos principales, reintégrese el depósito de fs. 80 y devuélvase las actuaciones al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo decidido en la presente. Notifíquese”.*

VOTO DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON HORACIO ROSATTI Y DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON JUAN CARLOS MAQUEDA

(..)

LIMITES DEL PODER FISCAL MUNICIPAL

“8º) Que los límites al poder fiscal municipal emanados de la vigencia del Estado de Derecho se concretan en los principios clásicos de la tributación:

PRINCIPIO DE LEGALIDAD

a) el principio de legalidad (art. 19, Constitución Nacional) que no es una expresión jurídico-formal sino una garantía sustancial, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 305:134; 312:912; 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366; 323:240, 3770; 329:59, 1554; 332:2872; 334:1437). **En el ámbito municipal**, exige respaldar las obligaciones tributarias en ordenanzas que especifiquen el hecho imponible, el criterio de delimitación de la esfera jurisdiccional del sujeto activo, el sujeto pasivo del gravamen, el criterio que sirve de base para establecer el quantum del tributo, las modalidades de pago y las exenciones (arg. doctrina de Fallos: 326:2653; 338:313). **El principio de legalidad exige que las ordenanzas sean claras, precisas y conocidas**, pues -en lo que al derecho tributario interesa- el contribuyente debe conocer con facilidad y exactitud sus obligaciones fiscales;

PRINCIPIO DE IGUALDAD ANTE LAS CARGAS PUBLICAS

b) el principio de igualdad ante las cargas públicas (art. 16, Constitución Nacional), que en su genuino alcance constitucional no implica “igualitarismo”, sino “equivalencia” de trato, lo que permite al legislador contemplar de manera distinta situaciones que considere diferentes en la medida en que dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios, de indebido favor o desfavor, privilegio o inferioridad personal o clase, ni importen ilegítima persecución de personas o grupos de ellas (Fallos: 115:111; 123:106; 127:167; 182:398; 236:168; 271:124; 273:228; 295:455; 306:1560; 318:1256);

PRINCIPIO DE FINALIDAD

c) el principio de finalidad, consecuencia de la forma republicana, representativa y democrática de la organización política, así como de la soberanía popular (arts. 1º, 33 y conchs. de la Constitución Nacional). En función de este principio todo sistema tributario tiene que estar imbuido de una finalidad de interés público o común (doct. Fallos: 312:1575) orientado a la satisfacción de necesidades públicas;

PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

d) el principio de no confiscatoriedad (art. 17 de la Constitución Nacional) que prohíbe al Estado, en ejercicio de su poder fiscal, privar al contribuyente de una parte sustancial de su renta o patrimonio (doctrina de Fallos: 190:231 y 309; 194:428; 195:250; 196:122 y 511; 201:165 y 178; 202:241; 204:376; 207:238; 220:1082; 239:157; 242:73; 258:230; 268:56; 322:3255, entre muchos otros). Determinar si un tributo resulta o no resulta confiscatorio, conlleva un escrutinio

estricto no solo de su naturaleza y características singulares, sino también de las circunstancias de tiempo y lugar en el que es aplicado.

LIMITES AL PODER FISCAL MUNICIPAL

9º) Que los límites al poder fiscal municipal emanados del sistema de organización institucional remiten a la distribución de la potestad tributaria prevista en la Constitución Nacional (conf. arts. 1º, 4º, 5º, 9º, 10, 11, 75, incs. 2º, 3º, 13, 18 y 30, 121, 123, 124 de la Constitución Nacional).

Con relación a la Nación, cobra relevancia la problemática de los establecimientos de utilidad nacional enclavados en territorios locales (art. 75, inc. 30, Constitución Nacional), recordando que sobre estos últimos la potestad tributaria provincial y municipal puede ejercerse en la medida en que no interfieran con el objetivo de la utilidad nacional (arg. “Telefónica Móviles Argentina S.A. – Telefónica Argentina S.A.”, Fallos: 342:1063, disidencia de los jueces Maqueda y Rosatti, considerando 23).

Con respecto a las provincias, la Constitución Nacional les encomienda definir el alcance concreto de la autonomía municipal que, en lo que aquí interesa, se relaciona con las atribuciones económicas y financieras necesarias para garantizar su subsistencia y, con ello, la satisfacción de las necesidades públicas a su cargo (conf., arts. 5º y 123, Constitución Nacional, y, en lo que al municipio demandado respecta, esta Corte, “Municipalidad de la Ciudad de La Banda”, cit.).

Y, finalmente, actúa como límite del poder fiscal local el Derecho intra-federal Tributario plasmado en instrumentos como el Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 y la Ley de Coparticipación Federal 23.548, propios de un sistema de concertación fiscal en cuyo proceso de formación no debería excluirse la participación municipal.

Dentro de estos vínculos intra-federales que implican una limitación al poder tributario municipal, el art. 9º, inc. b, de la Ley de Coparticipación Federal - invocado por la actora- estipula, en lo que resulta relevante para esta causa lo siguiente: “[la adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: [...] b) [que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley. En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados...”.

ANALISIS DE LA TASA DE LA MUNICIPALIDAD DE LA BANDA

10) Que, afirmada la competencia constitucional fiscal de los municipios, y determinados sus límites, corresponde analizar la validez de la “Tasa por Servicios Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios”

percibida por la Municipalidad de La Banda, para lo cual resultará necesario indagar en los principios rectores de la especie “tasa” dentro del género “tributo”.

CARACTERISTICAS DE LA TASA. ESSO PETROLERA SRL CON MUNICIPALIDAD DE QUILMES

*Esta Corte ha caracterizado a la tasa como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al contribuyente y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este se encuentra constreñido a su pago aun cuando no haga uso o no tenga interés en él, ya que tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503, CSJ 1533/2017/RH1 “**ESSO Petrolera SRL y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa**”, sentencia del 2 de septiembre de 2021, entre otros).*

*La atribución de los municipios para crear una tasa, entendida como un recurso de naturaleza coactiva, con fuente legal, regido por el Derecho Público, se encuentra sujeta a las siguientes pautas: a) la definición clara y precisa del hecho imponible y la individualización de los servicios o actividades que se ofrecen; b) la organización y puesta a disposición del servicio, acto o bien al contribuyente, pues de lo contrario el cobro carecería de causa importando un agravio al derecho de propiedad del contribuyente (doctrina de Fallos: 312:1575, cit.); y c) la adecuada y precisa cuantificación del tributo, debiendo para ello la autoridad fiscal ponderar prudencialmente, entre otros parámetros, el costo global del servicio o actividad concernido (Fallos: 201:545; 225:688) y la capacidad contributiva del contribuyente (CSJ 1533/2017/RH1, “**ESSO Petrolera y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa**”, sentencia del 2 de septiembre de 2021, citado).*

SE TRATA DE UN HECHO IMPONIBLE EXCESIVAMENTE GENERICO IMPROPIO DER UNA TASA

11) *Que, en el caso bajo análisis, la llamada “Tasa por Servicios Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios” prevista en el art. 116 del Código Tributario Municipal, tanto en la redacción vigente al momento de interponer la demanda, según surge del dictamen pericial producido en la causa, cuanto en su modificación del año 2010, de acuerdo a la información obrante en autos (confr. fs. 614/615 y 630/631), ha descrito el **hecho imponible de un modo excesivamente genérico, impropio de la tipificación de las contribuciones de su clase** (una de las versiones normativas contiene, inclusive, una **descripción residual de los servicios como “cualquier otro no retribuido por un tributo especial”**).*

EL MUNICIPIO NO ACREDITO LA PRESTACION DEL SERVICIO

ARGUMENTOS INEXPLICABLES DEL MUNICIPIO

En ese contexto, **correspondía al municipio acreditar**, durante el trámite de la causa, en los términos antes señalados, **la organización y puesta a disposición del servicio de utilidad pública que sustenta la tasa**. Lejos de ello, se **ha manifestado de un modo contradictorio al afirmar que se trata de costear “el simple señalamiento de las calles y la nomenclatura urbana”** (primer dictamen del Fiscal Municipal, a fs. 124 vta.) y luego **“la apertura de las calles para la colocación de cañerías o redes de gas”** (contestación de demanda, a fs. 310 vta.). **Más inexplicable aun es la versión que sostiene que “...si no existiera el Municipio tampoco la actora podría ejercer su actividad”** (fs. 310 vta.).

EL MUNICIPIO NO DETERMINO EL HECHO IMPONIBLE DE LA TASA, CUAL ES LA UTILIDAD DE LA TASA

En tales condiciones, llamada a comparecer, **la demandada no ha podido comprobar -conforme a las constancias de autos- cuál es el hecho imponible de la tasa cuyo cobro pretende y cuál es su utilidad, por lo que su pretensión fiscal resulta contraria a los presupuestos señalados en el presente y, en consecuencia, atentatoria de la Constitución Nacional.**

Por ello, y **de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada**.

=====

20 – RESOLUCION DE CASOS CONCRETOS

Art. 24 inciso b) C.M.

Serán funciones de la comisión arbitral:

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;

=====

PROCOLO ADICIONAL (18/12/1980)

ARTICULO 1

En los casos en que, **por fiscalización, 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 se procederá de la siguiente forma:

EL FISCO ACTUANTE DEBE NOTIFICAR A LOS DEMAS FISCOS

1) **Una vez firme la determinación, y dentro de los 15 (quince) días hábiles** de ello, **el Fisco actuante deberá poner en conocimiento de las restantes jurisdicciones involucradas el resultado de la determinación** practicada, expresando detalladamente las razones que dieron lugar a las diferencias establecidas;

CONFORMIDAD DE LOS DEMAS FISCOS

2) **Los Fiscos notificados deberán contestar al Fisco** que llevó a cabo el procedimiento, **manifestando su conformidad a la determinación** practicada, dentro de los 30 (treinta) días hábiles de haber recibido la comunicación respectiva.

La falta de respuesta por parte de los Fiscos notificados será considerada como consentimiento de los mismos a la determinación practicada;

DISCONFORMIDAD DE ALGUN FISCO

RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

3) **En caso de existir disconformidad por parte de alguna o algunas de las jurisdicciones**, ésta o éstas deberán comunicar al Fisco iniciador, siempre dentro del plazo fijado en el punto 2, que someterán el caso a decisión de la comisión [art. 24, inc. b), del Convenio]. La presentación deberá hacerse dentro de los 15 (quince) días hábiles del vencimiento del plazo a que se refiere el citado

punto 2, elevándose en tal momento todos los antecedentes del caso, con la expresión fundada de su disconformidad.

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

RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

4) Contra la decisión de la comisión arbitral podrá interponerse el recurso de apelación previsto en el artículo 17, inciso e), del Convenio;

ACEPTACION DE LA DETERMINACION POR LOS FISCOS

5) **Una vez aceptada la determinación por los Fiscos**, ya sea en el caso del punto 2 ó 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;

APLICACIÓN DE MULTAS

6) Las jurisdicciones podrán aplicar multas, recargos y/o intereses por las diferencias de impuestos comprobadas, únicamente en los casos previstos en el punto 2 (CONFORMIDAD DE LOS DEMAS FISCOS).

TEXTO S/RG (CA) 15 - BO: 11/7/83

ARTICULO 2

REPETICION

El contribuyente, dentro de los 10 (diez) 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. Los Fiscos respectivos resolverán la acción de repetición en la forma que se detalla en los párrafos siguientes, actualizando los respectivos importes desde el momento en que se hubiera producido el pago en exceso, aplicando los coeficientes de actualización correspondientes. En los casos comprendidos en el artículo 1, punto 2, la actualización se calculará de conformidad con lo dispuesto por las normas locales pertinentes.

DOCUMENTOS DE CREDITO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE

A los fines expresados **se extenderán documentos de crédito a favor del contribuyente** y a la orden del o los Fiscos acreedores. El depósito respectivo deberá ser efectuado por el contribuyente dentro de los 10 (diez) días hábiles de su recepción, vencidos los cuales, le podrán ser aplicadas por los Fiscos acreedores, las normas locales relativas a actualización e intereses por el tiempo que exceda dicho plazo.

El Fisco librador deberá satisfacer al o a los beneficiarios, a su presentación, los créditos respectivos.

Si el contribuyente no promoviera la acción de repetición en el plazo previsto en el primer párrafo de este artículo, deberá satisfacer su deuda al Fisco acreedor dentro de los 5 (cinco) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo fijado.

En tal caso, su derecho a gestionar la repetición ante las jurisdicciones en que correspondiera, quedará sujeto a las normas locales respectivas.

TEXTO S/RG (CA) 15 - BO: 11/7/83

PROTOCOLO ADICIONAL

R.G. (C.A.) 18/2022 (B.O.16.12.2022) REORDENAMIENTO DE RESOUCIONES GENERALES

VIGENCIA

R.G. (C.A.) 15/1983 ART. 1
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 94

Se declara la entrada en vigencia, a partir del 1 de agosto de 1983, del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral.

Fuente: **Resolución General 15/1983**, artículo 1.-

R.G. (C.A.) 15/1983 ART. 1
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 95

Se establece que el Protocolo Adicional del Convenio Multilateral, será de aplicación a las actuaciones de fiscalización comenzadas a partir del 1° de agosto de 1983 y con relación a las obligaciones tributarias correspondientes a los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1° de enero de 1981.

Fuente: **Resolución General 18/1983**, artículo 1.-

PRESENTACION PREVIA ANTE LOS FISCOS PROVINCIALES A LA HORA DE CONTESTAR LA VISTA DE LA DETERMINACION DE OFICIO

R.G. (C.A.) 3/2007 ART. 1

R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 96

El contribuyente que es objeto de un ajuste o verificación por una jurisdicción de los que surja el criterio del Fisco con respecto de la atribución jurisdiccional de ingresos y gastos, si pretende accionar ante la Comisión Arbitral y solicitar la aplicación del Protocolo Adicional **debe manifestarlo al Fisco actuante y a los demás Fiscos involucrados, en el momento de la contestación de la vista.**

Cuando la instancia procesal del Fisco determinante no contemple la vista previa, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 99 del presente ordenamiento.

Fuente: **Resolución General 3/2007**, artículo 1.-

SE DEBE DEMOSTRAR LA INDUCCION A ERROR POR PARTE DE LOS FISCOS PROVINCIALES

R.G. (C.A.) 3/2007 ART. 2

R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 97

En oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral en los términos del artículo 24 inc. b) **debe acompañarse la prueba documental que demuestre la inducción a error por parte de los Fiscos**, como ser:

- Interpretaciones generales o particulares de los Fiscos involucrados que son discordantes entre sí;
- Exteriorizaciones de criterios relacionados con causas similares a la del contribuyente que resulten incompatibles entre ellas;
- Respuestas dadas por los Fiscos involucrados a consultas efectuadas por el contribuyente, tengan o no efecto vinculante, que no concuerden entre ellas;
- Inspecciones realizadas por un Fisco confirmando el criterio del contribuyente o contrariando el de otros Fiscos involucrados;
- Resoluciones adoptadas con anterioridad por los Organismos de Aplicación del Convenio en un caso concreto relacionado al mismo contribuyente, mediando expresa disconformidad de alguno de los Fiscos involucrados;
- En general, cualquier acto administrativo emanado de los Fiscos involucrados que sienta criterio.

Fuente: **Resolución General 3/2007**, artículo 2.-

NO RESULTA DE APLICACION EL PROTOCOLO ADICIONAL

R.G. (C.A.) 3/2007 ART. 3
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 98

El Protocolo Adicional no será de aplicación **cuando se determinen omisiones en la base imponible** atribuible a las jurisdicciones, no obstante la concurrencia de diversas interpretaciones de la situación fiscal del contribuyente, previstas en el artículo anterior de esta resolución.

Fuente: **Resolución General 3/2007**, artículo 3.-

APELACION ANTE LA COMISION ARBITRAL. DENTRO DE LOS PLAZOS ESTABLECIDOS EN LOS DISTINTOS CODIGOS FISCALES PROVINCIALES

R.G. (C.A.) 3/2007 ART. 4
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 99

Dictada la resolución determinativa, el contribuyente puede realizar su presentación ante la Comisión Arbitral dentro del plazo que las normas locales otorgan para la recurrencia de esta resolución en lo referido al caso concreto o en cuanto a la aplicación del Protocolo Adicional.

En esta instancia si la presentación se refiere a este último aspecto, debe acreditar la comunicación a que se refiere el artículo 96 (PRESENTACION PREVIA ANTE LOS FISCOS PROVINCIALES AL CONTESTAR LA VISTA DE LA DETERMINACION DE OFICIO) del presente ordenamiento, cuando correspondiere, e identificar los fiscos involucrados. A estos efectos, no será necesario que la resolución se halle firme.

NOTIFICACION A LOS FISCOS PROVINCIALES

La Comisión cursará las notificaciones conforme lo prescripto en el artículo 1º del Protocolo Adicional a los demás Fiscos involucrados, los que, en caso de disconformidad, deben manifestarlo ante la Comisión Arbitral.

Fuente: Resolución General Nº 3/2007, artículo 4.-

COMPENSACION DE SALDOS

R.G. (C.A.) 3/2007 ART. 5
R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 100

Una vez resuelta la cuestión de fondo en el ámbito de la Comisión Arbitral o Plenaria, según corresponda, tanto en lo relativo al caso concreto como a la procedencia de la aplicación del Protocolo Adicional, **el contribuyente deberá notificar a la Comisión Arbitral el momento en que en sede administrativa se encuentre firme la resolución cuestionada.**

Posteriormente, la Comisión Arbitral notificará a los Fiscos involucrados a los efectos que procedan según lo establecido en el artículo 2º del citado Protocolo, pudiendo el contribuyente optar por la devolución o acreditación de los montos que resulten a su favor.

Dicha notificación se efectuará con posterioridad al acto mediante el cual el contribuyente desista expresamente en sede local de toda acción y derecho que le pudiera corresponder en relación a la causa en discusión.

Fuente: Resolución General Nº 3/2007, artículo 5.-

NO PROCEDE LA COMPENSACION DE SALDOS

R.G. (C.A.) 3/2007 ART. 6

R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 101

No procederá la compensación, devolución o acreditación de los períodos respecto a los cuales el contribuyente se hubiera acogido a regímenes especiales o extraordinarios de pago o regularización. En materia de prescripción se aplicarán las normas locales.

Fuente: **Resolución General 3/2007**, artículo 6.-

NOTIFICACIONES

R.G. (C.A.) 3/2007 ART. 7

R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 102

A todos los efectos de la aplicación del Protocolo Adicional, se tendrán por válidas únicamente las notificaciones efectuadas mediante alguno de los siguientes medios:

- a) Por carta certificada con aviso especial de retorno dirigida al domicilio de las respectivas Direcciones de Rentas u Organismos equivalentes, o al de la sede de la Comisión Arbitral, según corresponda.
- b) En forma personal, a los representantes que acrediten o tengan acreditada la correspondiente personería, dejándose constancia en las respectivas actuaciones.

Las presentaciones a las que dé lugar la aplicación del Protocolo Adicional deberán efectuarse exclusivamente en los domicilios de las respectivas Direcciones de Rentas u organismos equivalentes, o en el de la sede de la Comisión Arbitral, según corresponda.

Asimismo se reputarán válidas las presentaciones efectuadas mediante carta certificada con aviso especial de retorno, dirigida a los domicilios aludidos.

Fuente: Resolución General Nº 3/2007, artículo 7.-

FISCOS INVOLUCRADOS

R.G. (C.A.) 3/2007 ART. 8

R.G. (C.A.) 18/2022 ART. 103

A todos los efectos de los artículos precedentes, se entenderá por Fiscos involucrados a aquellos en los que el contribuyente desarrolle actividad alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Fuente: **Resolución General 3/2007**, artículo 8.-

JURISPRUDENCIA SOBRE EL PROTOCOLO ADICIONAL

CSJN **First Data Cono Sur SRL c/Provincia de Corrientes** del 28.03.2023

Prescripción

Aplicación del protocolo adicional

*“Vistos los autos: “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa **First Data Cono Sur S.R.L. c/ Estado de la Provincia de Corrientes** (Dirección General de Rentas) s/ recurso facultativo (acción de nulidad)”, para decidir sobre su procedencia.*

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente examinadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a cuyos fundamentos corresponde remitir por razones de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia apelada. Con costas. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo aquí expresado. Agréguese la queja al expediente principal y reintégrese el depósito obrante a fs. 2. Notifíquese y devuélvase.
(..)

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

SUPERIOR TRIBUNAL DE LA PROVINCIA DE CORRIENTES

DECLARO INADMISIBLE EL RECURSO EXTRAORDINARIO

I

*A fs. 202/204 de los autos principales, a los que me referiré en las siguientes citas, **el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Corrientes declaró inadmisibile el recurso extraordinario** de inaplicabilidad de ley interpuesto por la actora contra la sentencia de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Electoral que, al desestimar la apelación deducida contra el pronunciamiento de primera instancia, había rechazado la demanda promovida por First Data Cono Sur S.R.L.*

LA ACTORA HABIA SOLICITADO LA NULIDAD

- POR PRESCRIPCION
- POR FALTA DE APLICACIÓN DEL PROTOCOLO ADICIONAL

*En dicha demanda, **la actora solicitó la declaración de nulidad de la resolución de la Dirección General de Rentas 1.045/11 y del decreto 1.369/14** (que la confirmó), por la que cual se le había determinado de oficio el impuesto sobre los ingresos brutos de los períodos fiscales enero 2002 hasta agosto de 2005, con más intereses y multa, **al considerar que la obligación tributaria se encontraba parcialmente prescripta** y que **no se había cumplido con lo establecido en el Protocolo Adicional al Convenio Multilateral.***

Para así decidir, el Superior Tribunal indicó que el recurrente se había limitado a reiterar sus quejas respecto de la falta de aplicación del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral y del rechazo a su planteo de prescripción, exponiendo su mera discordancia con el análisis de los hechos y del derecho efectuado por la Cámara y la decisión adoptada en función de aquellos por no favorecer su postura, soslayando que los magistrados no están obligados a pronunciarse sobre todos los argumentos esgrimidos por las partes, ni a ponderar la totalidad de las pruebas producidas sino aquellas que consideren conducentes para la correcta composición del litigio.

Afirmó que la Cámara, después de examinar los planteos relativos a la nulidad de los actos administrativos cuestionados y la prescripción y desestimarlos, había destacado que resultaba insustancial el tratamiento de los restantes agravios atento la solución que proponía, por lo cual no existía violación alguna del principio de congruencia.

Por ello, concluyó que el escrito recursivo era ineficaz para la apertura de la instancia extraordinaria local, pues no alegaba adecuadamente ni demostraba

que la Cámara hubiera omitido la aplicación o aplicado erróneamente la ley, vicios que habilitarían la procedencia del recurso de inaplicabilidad de ley.

- II -

Contra dicho pronunciamiento, **la actora interpuso el recurso extraordinario** de fs. 207/220 que, denegado a fs. 238/240, origina esta presentación directa.

Relata que la pretensión tributaria aquí discutida se basó en el criterio adoptado por las **resoluciones 3/06 y 7/07 de la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria**, respectivamente, que fijaron la **forma de distribuir entre las provincias los ingresos provenientes de la actividad de procesamiento de datos** que ella desarrolla, dictadas como consecuencia de una controversia idéntica que involucró a su parte con la Provincia de Córdoba.

Especifica que, al quedar firme la postura de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, **solicitó a la demandada** -desde sus primeras presentaciones en sede administrativa- **la aplicación del Protocolo Adicional** para cancelar su acreencia, toda vez que en esas circunstancias y **al no verificarse omisión en la base imponible**, el reclamo debía ser satisfecho mediante la compensación entre fiscos deudores y acreedores y por idénticos motivos, no podía exigirse intereses ni aplicarse multa.

Añade que, sin perjuicio de ello, **también planteó la prescripción** de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto por los períodos fiscales 1/02 a 3/05 y para aplicar multa en el lapso total exigido, toda vez que las normas locales que regulan la prescripción y que fueron invocadas por el Fisco provincial en su resolución determinativa de oficio se encuentran en pugna con lo dispuesto por los arts. 3.956; 3.986; 4027, inc. 3; y ccdtes. del Código Civil (ley 340) y el art. 62, inc. 5°, del Código Penal; normas que tienen prevalencia en virtud de lo establecido en los arts. 31; 75, inc. 12; 126 y ccdes. de la Constitución Nacional.

Manifiesta que las sentencias de las tres instancias locales le fueron adversas.

Señala que **la jueza de primera instancia afirmó, de manera equivocada y ambigua, que la Dirección General de Rentas “habría aplicado” el Protocolo Adicional** más sin especificar de qué de manera concreta lo habría hecho. Por otro lado, dijo que se **rechazó la defensa de prescripción** del tributo con fundamento en el art. 2.532 del Código Civil y Comercial, que no resulta de aplicación a los períodos fiscales en examen, y guardó silencio respecto de la defensa de prescripción de la multa basada en el art. 62, inc. 5°, del Código Penal.

Explica que **la Cámara** desechó el agravio fundado en la falta de aplicación del Protocolo Adicional al sostener que “**resulta insustancial su tratamiento**” y, en lo relativo a la prescripción, postuló que no cabían dudas sobre la aplicación de las disposiciones del Código Fiscal provincial, con lo cual eludió el tratamiento de la inconstitucionalidad planteada por su parte.

Por último, asevera que **el Superior Tribunal** local rechazó su recurso con fundamentos meramente aparentes, sin ingresar al estudio de los concretos planteos federales formulados por su parte desde su primera presentación, generándole así un agravio de imposible reparación ulterior y dejándola huérfana de la tutela jurisdiccional efectiva que le garantiza la Constitución Nacional.

DICTAMEN DE LA SEÑORA PEOCURADORA FISCAL

- III –

TEMA DE LA PRESCRIPCION

Liminarmente, advierto que el **planteo de prescripción** de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto por los períodos fiscales 1/02 a 3/05 efectuado por la actora se circunscribe a determinar, una vez más, si una legislatura local -en este caso, la de la provincia de Corrientes- puede establecer para sus obligaciones -entre ellas, las tributarias- un régimen de prescripción liberatoria diverso del fijado por el Congreso de la Nación.

A tal fin, es necesario dejar en claro que la controversia se presenta entre las normas locales del Código Fiscal de la provincia de Corrientes y el Código Civil, ley 340 y sus modificaciones, cuerpo normativo que si bien hoy se encuentra derogado y reemplazado por el Código Civil y Comercial de la Nación (ley 26.994), era el vigente durante los períodos fiscales 1/02 a 3/05, sobre cuya prescripción aquí se discute (arg. Fallos: 338:1455, considerando 5°).

Expresado ello, observo que la cuestión así planteada fue zanjada por ese Tribunal en numerosos precedentes, entre los cuales, por su proximidad temporal, destaca la sentencia del 5 de noviembre de 2019 recaída en la causa CSJ 004930/2015/RH001 “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”.

Por lo allí expuesto, a cuyos fundamentos me remito en honor a la brevedad, considero que corresponde revocar este aspecto de la sentencia recurrida en cuanto ha sido de recurso extraordinario.

- IV –

TEMA DE LA PRESCRIPCION DE LA MULTA

TEMA DE LA APLICACIÓN DEL PROTOCOLO ADICIONAL

Despejado lo anterior, restan tratar los planteos de la actora vinculados con la negativa de la sentencia recurrida a tratar los agravios que había vertido por la ausencia de respuesta de las instancias anteriores a su defensa de **prescripción de la multa** basada en el art. 62, inc. 5°, del Código Penal, así como respecto de la afirmación de la sentencia de primera instancia -cuya revisión fue considerada insustancial por la Cámara- relativa a que **la Dirección General de Rentas “habría aplicado” el Protocolo Adicional** más sin especificar de manera concreta cómo lo habría hecho.

Cabe recordar aquí que el Superior Tribunal de Justicia provincial sostuvo que el escrito recursivo era ineficaz para la apertura de la instancia extraordinaria local pues la recurrente se limitaba a reiterar su queja respecto de la falta de aplicación del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral y del rechazo a su planteo de prescripción, exponiendo su mera discordancia con el análisis de los hechos y del derecho efectuado por la Cámara y la decisión adoptada en función de aquellos por no favorecer su postura.

Según reiterada doctrina del Tribunal, el examen de los requisitos de admisibilidad de los recursos es facultad privativa del tribunal de alzada, por ser una cuestión de hecho y de derecho procesal, ajena a la instancia del art. 14 de la ley 48 (arg. Fallos: 286:177; 287:34; 306:951; 3274474, entre otros).

Sin embargo, una de las excepciones a este principio la configura el apartamiento de la solución normativa prevista para el caso, pues es condición de las sentencias judiciales que constituyan derivación razonada del derecho vigente, con aplicación a las circunstancias del proceso (Fallos: 288:373; 298:218; 301:108).

Bajo este prisma, **disiento de las apreciaciones del tribunal apelado**, ya que desde el inicio de las actuaciones la actora explicó que **la pretensión fiscal se basaba, exclusivamente, en un ajuste de su coeficiente unificado del Convenio Multilateral, sin verificarse omisión en la base imponible**. Por ende, el total de su deuda tributaria había sido cancelada entre las distintas provincias y el reclamo de una de ellas -por haber recibido en defecto lo que a otra le había sido pagado en exceso- **debía ser satisfecho mediante la compensación entre fiscos deudores y acreedores como lo ordena el Protocolo Adicional** y, por idéntico motivo, no podía exigirse intereses ni aplicarse multa.

Frente a ello, la sentencia de primera instancia se limitó a afirmar que la provincia “habría aplicado” el citado Protocolo cuando del expediente no surge elemento alguno que demuestre tal aserto, y la Cámara se negó a revisar tal afirmación pues consideró que la cuestión era insustancial para la solución del litigio.

Contrariamente a lo sostenido por la sentencia de grado, observo que en el acto determinativo el Fisco Provincial se negó expresamente a aplicar el Protocolo Adicional con sustento en que la deuda no se encontraba firme y que la Comisión Plenaria había rechazado su empleo en la resolución 7/07, así como también se opuso a notificar la deuda determinada al Fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (cfr. fs. 52/53).

Pienso que el estudio y la dilucidación de la legitimidad de tales negativas eran conducentes para la correcta solución del litigio pues, como explicó claramente el Tribunal, **“si la provincia hubiera realizado los pasos necesarios para la aplicación del protocolo, esto es la notificación prevista en el punto 2 del artículo 1º, el actor, aun en el caso en que su reclamo hubiese sido desestimado vía conformidad del fisco ajeno como por hipótesis plantea la demandada (ver fs. 71 vta.), no habría debido pagar en efectivo como lo hizo, sino mediante los documentos de crédito que prevé al efecto el artículo 2º del**

PACM, **esto es un sistema de compensación**” (Fallos: 334:1472, cons. 10°, segundo párrafo).

Por ende, con relación a este punto, **considero que la sentencia recurrida no satisface sino en forma aparente la necesidad de ser derivación del derecho vigente** con adecuada referencia a los hechos de la causa, por lo que corresponde atender los agravios del apelante en cuanto a la arbitrariedad que imputa a lo resuelto (arg. Fallos: 318:1151).

Por otra parte, en lo relativo a la **prescripción de la multa** basada en el art. 62, inc. 5°, del Código Penal, estimo que la omisión deliberada del tribunal en considerar la cuestión sometida a fallo torna pertinente el agravio ya que tal silencio priva al recurrente de la posibilidad de rever un punto sustancial de la litis, en que funda su derecho para oponerse a la condena de que ha sido objeto (Fallos: 267:354; 278:168).

- V -

En virtud de lo expuesto, opino que **cabe hacer lugar a la queja**, declarar formalmente admisible el recurso extraordinario oportunamente interpuesto, **revocar la sentencia** de fs. 202/204, y ordenar que, **por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento de acuerdo con lo aquí dictaminado.**

Buenos Aires, de octubre de 2020”.

CSJN Argencard SA c/Provincia de Entre Ríos del 29.11.2011
Aplicación del protocolo adicional

“I) A fs. 30/45 Argencard S.A. **promueve demanda contra la Provincia de Entre Ríos a fin de que se declare la procedencia del Protocolo Adicional** al Convenio Multilateral con relación a la deuda tributaria por impuesto sobre los ingresos brutos determinada por la Dirección General de Rentas local en la resolución 117/03; y, como consecuencia de ello, la inconstitucionalidad del rechazo de su aplicación efectuado por la demandada, ordenándose la devolución de los montos ingresados por la empresa en el concepto en cuestión.

Manifiesta que **oportunamente recurrió la resolución determinativa 117/03**, y a ese fin -en cumplimiento del artículo 100, párrafo 1º, del Código Fiscal de la provincia de Entre Ríos- **debió pagar la suma discutida**; el recurso fue finalmente rechazado, y de este modo la vía administrativa quedó concluida.

(..)

II) A fs. 69/74 **la provincia de Entre Ríos contesta la demanda** y solicita su rechazo.

Plantea la improcedencia de la acción de repetición al afirmar que aun cuando se decidiera que corresponde seguir el procedimiento previsto en el protocolo, tal decisión no conduciría a que le sean reintegrados al actor los importes ya pagados, puesto que las restantes provincias podrían guardar silencio o no manifestar disconformidad con la determinación efectuada, extremos que

habilitarían el cobro al contribuyente. De otra manera, concluye, se vedaría a los órganos del convenio multilateral tratar sobre las cuestiones ya resueltas en la instancia judicial.

Respecto al fondo de la cuestión **expone que el protocolo sólo se aplica cuando media diversidad de interpretaciones** -acreditadas de modo fehaciente- **entre los fiscos, y no cuando se trata de discrepancias que surgen en un procedimiento de fiscalización** entre uno de ellos y el obligado al pago del impuesto. Sostiene que la vía idónea para el cuestionamiento de la determinación que persigue la actora no es la intentada, sino, según manifiesta, la prevista en el artículo 24, inciso b, del convenio, que determina que sea la Comisión Arbitral que prevé esa legislación, la que resuelva las cuestiones que se originen como consecuencia de la aplicación del citado convenio en los casos concretos. Arguye que, de seguirse la interpretación que la actora hace del artículo 1º del protocolo referido, todas las fiscalizaciones donde el contribuyente manifestara su discrepancia con la verificación y la corrección de la base imponible, desembocarían en la aplicación de aquél.

(..)

SENTENCIA DE LA CSJN

1º) Que a fs. 49 de estas actuaciones **se decidió que esta causa es de la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación** (artículo 117, de la Constitución Nacional), pero más allá de ello frente al prolongado trámite al que dio lugar la sustanciación del proceso y la significativa extensión del tiempo transcurrido desde el llamamiento de autos para sentencia, evidentes razones de economía procesal, así como la adecuada preservación de las garantías constitucionales de la defensa en juicio y del debido proceso que asisten a las partes, en cuanto comprenden la necesidad de obtener una rápida y eficaz decisión judicial que ponga fin a la controversia, llevan a mantener su competencia originaria para dictar sentencia definitiva (conf. “Punte, Roberto Antonio c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de” - Fallos: 329:809-; “Cohen, Eliazar c/ Río Negro, Provincia de y otros” - Fallos: 329:2088-; “Bustos, Ramón Roberto c/ La Pampa, Provincia de y otro -Fallos: 329:2688-).

2º) Que a los efectos de considerar si el procedimiento establecido en el **Protocolo Adicional al Convenio Multilateral** se encuentra habilitado en relación a la determinación tributaria que se reclama -lo que constituye el objeto de esta acción-, cabe en primer término tener presente que las partes coinciden en diversos puntos que son a su vez condiciones efectivamente necesarias para abrir la instancia procedimental que pretende la actora.

En efecto, **no se encuentra controvertido que la determinación tributaria ha quedado firme** (artículo 1º, PACM) y **que las diferencias de gravamen que se han determinado encuentran razón en la atribución por exceso o por defecto de base imponible** (artículo 1º, PACM). Este último extremo cobra especial relevancia frente a la exigencia establecida en la resolución RG 19 de la Comisión Arbitral del convenio, del 18 de octubre de 1983, mediante la que se aclaró que **“el Protocolo Adicional no será de aplicación cuando se determinen omisiones en la base imponible atribuible a todas las**

jurisdicciones, no obstante la concurrencia de diversas interpretaciones de la situación fiscal del contribuyente, prevista en el artículo 1º del mismo” (artículo 1º, RG 19). En el caso **no se encuentra controvertido que la actora ha calculado correctamente la base imponible relativa al impuesto sobre los ingresos brutos** por su actividad en todo el territorio, no resultando suficiente para sostener lo contrario la genérica negativa contenida en la contestación de demanda dado que la provincia no ha dado argumentos que la sustenten, ni en el proceso judicial ni en las actuaciones administrativas.

Difieren las partes, en cambio, respecto de la interpretación que cabe dar a la expresión **“surjan diversas interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente”** contenida en el artículo 1º del PACM.

La actora entiende que inicialmente la divergencia apuntada tendría lugar entre el fisco actuante y el contribuyente, pues resultaría imposible que en el proceso de fiscalización “sea parte un fisco ajeno” (ver fs. 34 vta.); la intervención de éste, expone, recién tiene lugar -de acuerdo a lo establecido en el artículo 1º, punto 2, PACM- cuando, **una vez determinadas, la otra jurisdicción consienta éstas o manifieste su disconformidad**, y someta el caso a la decisión de la Comisión Arbitral -artículo 1º, punto 3-. De esta forma concluye que **el fisco entrerriano debe, pese a su resistencia a hacerlo, efectuar la notificación pertinente a los fiscos que han sido presuntamente beneficiados en más por la distribución de la base imponible**, enmarcando así tal acto en el procedimiento del PACM.

La demandada, por su parte, da al texto bajo examen una inteligencia distinta. Sostiene que las diversas interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente sólo pueden provenir de dos fiscos distintos, y que ellas deben estar fehacientemente acreditadas, **excluyéndose** de este modo **“las discrepancias que puedan surgir en un procedimiento de fiscalización entre un Fisco y el contribuyente”** (ver fs. 72 vta.).

Esta postura encuentra mayor desarrollo en la resolución provincial n° 1337/04, que rechazó el recurso interpuesto por la actora con relación a la determinación efectuada por la provincia. En aquélla se afirma que “al decir interpretaciones divergentes entre fiscos, no estamos diciendo que ‘ab initio’ ellos deban tomar intervención activa en una fiscalización efectuada por uno de ellos, sino que la divergencia se expresa cuando un fisco, el que inicia la fiscalización, expone un criterio determinado, distinto al del contribuyente, pero éste acredita ante él que actuó en la manera que lo hizo, siguiendo un criterio de la otra jurisdicción. Es obvio que tal acreditación no consiste en la mera afirmación o expresión del contribuyente de existir un criterio disímil sobre una misma cuestión, pues en tal hipótesis, prácticamente todas las fiscalizaciones efectuadas a contribuyentes sujetos al Convenio Multilateral devendrían en la aplicación del Protocolo...” (ver fs. 808/809 del expediente administrativo n° 94.961 agregado a estas actuaciones a fs. 75).

De acuerdo a esa hermenéutica, **la demandada entiende que la actora no ha acreditado la existencia de una interpretación distinta proveniente de otro**

fisco, sino que por propia voluntad no declaró actividad en la jurisdicción de la provincia de Entre Ríos hasta después de comenzada la fiscalización.

De este modo, según manifiesta, al no cumplirse la condición mencionada el procedimiento se encuentra habilitado en relación con la determinación tributaria en cuestión.

APLICACIÓN DEL PROTOCOLO ADICIONAL

3º) Que para la solución del presente litigio resulta necesario entrar en la consideración sólo de la inteligencia que debe darse a lo establecido en el artículo 1º del PACM, esto es si se encuentran dadas las condiciones para habilitar el procedimiento convenido.

El punto referido a la debida distribución de la base imponible, en cambio, debe ser excluido del presente examen, ya que constituye precisamente el eventual objeto de tratamiento en el marco del protocolo, y una decisión jurisdiccional sobre el tema significaría en esta instancia tanto como sustraer la cuestión de fondo de las órbitas de competencia convenidas por las partes suscribientes del Convenio Multilateral (confr. artículos 17, inc. e, y 25; y artículo 4º del PACM).

4º) Que, en el caso, la letra del protocolo objeto de estudio, la necesidad de equilibrio entre la exigencia recaudatoria y los derechos del contribuyente, el sentido y conjunto de las disposiciones atinentes, como así también su unidad y finalidad, determina que **se deba concluir que la interpretación de la ley que ha hecho la demandada en su aplicación es inválida.**

En efecto, **exigir al contribuyente, como se hace, la acreditación fehaciente de un criterio proveniente de un fisco ajeno al actuante que hubiera inducido a aquél al pago en la forma en que lo hizo, significaría tanto como privarlo de toda facultad interpretativa del convenio multilateral a pesar de ser quien realiza la actividad plurijurisdiccional** perteneciente al ámbito de aplicación de aquél (artículo 1º PACM), y de ser el agente de la distribución que el régimen convenido establece. Una conclusión de esa índole importaría tanto como quitar sentido a la previsión contenida en el artículo 25 que le reconoce inclusive legitimación para interponer recursos de apelación ante la Comisión Plenaria contra decisiones de la Comisión Arbitral.

5º) Que en ese orden de ideas cabe poner de resalto que reafirma la interpretación antedicha las previsiones contenidas en los puntos 2 y 3 del artículo 1º referido.

En efecto, lo allí dispuesto **permite extraer la conclusión de que la notificación que regula es la primera toma de conocimiento por parte del fisco ajeno al fiscalizador sobre las diferencias existentes**, esto es sobre la diversa aplicación del convenio que ha realizado el fisco actuante.

En tanto primer conocimiento sobre ello, congruentemente, **el texto del protocolo le abre dos opciones posibles al fisco ajeno, conformidad o resistencia respecto del criterio del fisco presuntamente afectado, esto es**

del actuante. Al ser ello así **carece de sustento la exigencia que pretende imponerse al contribuyente de acreditar una interpretación distinta de otro fisco**, ya que si ello fuese ineludible la ley no prevería la posibilidad de la conformidad posterior del fisco reclamado.

Adviértase asimismo que, siguiendo la línea interpretativa que propone la demandada, si fuera necesario que el contribuyente tuviera que actuar de acuerdo a un criterio de otro fisco, es decir tuviera que seguir la interpretación del convenio multilateral adoptada por una jurisdicción, y tuviera que dar cuenta de ella ante los estrados de otro fisco, ese proceder obtendría una entidad semejante a la que precisamente ha establecido el protocolo, y éste resultaría entonces superfluo. Como quedó expuesto, si ésta debiera ser la vía a seguir por parte del contribuyente, no tendría sentido que el protocolo prevea la posibilidad de que el fisco ajeno preste conformidad con la determinación tributaria del actuante.

6º) Que si en efecto, como la propia demandada afirma en la resolución 1377/04, el fisco actuante no exige que el ajeno intervenga en el proceso de fiscalización entre el primero y el contribuyente, y si se descarta -de acuerdo a lo considerado precedentemente- la exigencia de que aquél deba acreditar fehacientemente la existencia de otro criterio al de la jurisdicción fiscalizadora, **cabe preguntarse cuándo y de qué modo es que pueden surgir interpretaciones divergentes entre dos fiscos**, condición para la apertura del procedimiento en examen.

La respuesta a ello se encuentra en la finalidad que dio vida al protocolo, es decir un sistema de compensación entre los fiscos en cuyas jurisdicciones un particular realiza su actividad. De ello se deduce que, una vez firme la determinación tributaria, esto es la definitiva voluntad de una jurisdicción de considerarse con derecho a una parte mayor de la base distribuida a él por el contribuyente y otorgada a su costa a otras, **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.**

La interpretación que hace la provincia de Entre Ríos 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, punto 1, 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.

7º) Que otro aspecto de la finalidad que tuvo la creación del protocolo fue el de evitar al contribuyente, tal como el Estado provincial lo afirma, "...los desfases que le generaban los mecanismos indexatorios a sus deudas y créditos vigentes por aquella época [es decir 1980, oportunidad de su creación], que hoy han perdido vigencia" (ver fs. 810 del expediente administrativo ya citado).

Es precisamente **la lógica interna del protocolo la que permite relevar al contribuyente de la necesidad de la acreditación fehaciente del diverso criterio de un fisco ajeno al actuante**, ya que en caso de que el ajeno responda a la notificación del actuante dando su conformidad al criterio expresado por este

último, y que implica diferencias en la distribución de la base, la jurisdicción “acreedora” podrá cobrar recargos, multas e intereses al contribuyente, y de este modo penalizar su interpretación ahora errada (artículo 1º, punto 2).

Por el contrario, cuando exista oposición del fisco ajeno al criterio del actuante, esto es cuando haya efectivamente diversas interpretaciones entre fiscos respecto de la situación fiscal de un contribuyente, los intereses no podrán ser aplicados a éste, habiéndose así cumplido con la finalidad del protocolo.

En otras palabras, no se trata de que el contribuyente juegue un mayor o menor papel en el procedimiento, o que quede excluido en forma tajante por tratarse de un convenio entre fiscos. **El protocolo genera el marco en el cual puede nacer una diferencia interpretativa del convenio multilateral entre fiscos**, en cuyo caso la cuestión debe ser dirimida por la Comisión Arbitral (artículo 1º, punto 3, PACM), o no hacerlo, con lo que el contribuyente deberá redistribuir de acuerdo al criterio del fisco actuante, y será pasible, consecuentemente, de “multas, recargos y/o intereses” (artículo 1º, punto 6, PACM).

8º) Que **la interpretación de la provincia de Entre Ríos lleva a la paradójica situación, perjudicial para el contribuyente y desconocedora de los fines para los que se estableció el protocolo en estudio, de que al no realizar la notificación prevista en el artículo 1º, punto 2, PACM, nunca puede concurrir la conformidad ni la disconformidad del fisco ajeno**, y de esta forma la divergente interpretación, y ese presupuesto es condición de funcionamiento del sistema.

Cabe al respecto reseñar la resolución de la Comisión Arbitral 16/2002, a través de la cual se rechazó la aplicación del protocolo por ausencia de diversas interpretaciones “ya que ninguno de los fiscos en que la misma [la firma] realiza actividad, y que fueran notificados de la resolución determinativa, planteó una controversia en ese sentido” (énfasis agregado).

La conducta que intenta hacer valer la provincia de Entre Ríos, esto es la de negarse a notificar al fisco ajeno las diferencias presuntamente existentes, resulta especialmente gravosa para el contribuyente si se considera que, en el caso, de acuerdo con la legislación provincial, éste debió pagar el monto reclamado para poder agotar la vía recursiva provincial y dejar firme la determinación tributaria, requisito ineludible para habilitar el procedimiento del protocolo.

9º) Que por todo lo expuesto resulta que el Estado provincial demandado ha incumplido con las prescripciones del protocolo, y de este modo con la obligación asumida en el régimen de coparticipación federal de impuestos (ley 23.548, artículo 9º, inc. d).

10) Que **el reclamo de repetición de la suma pagada es procedente.**

En efecto, si la provincia hubiera realizado los pasos necesarios para la aplicación del protocolo, esto es la notificación prevista en el punto 2 del

artículo 1º, el actor, aun en el caso en que su reclamo hubiese sido desestimado vía conformidad del fisco ajeno como por hipótesis plantea la demandada (ver fs. 71 vta.), no habría debido pagar en efectivo como lo hizo, sino mediante los documentos de crédito que prevé al efecto el artículo 2º del PACM, esto es un sistema de compensación.

11) Que frente al argumento de la demandada según el cual la actora pudo haber dejado firme la resolución determinativa para así obtener uno de los requisitos para la aplicación del protocolo, sin necesidad de apelar la cuestión hasta alcanzar el recurso jerárquico -para lo que debió pagar el monto discutido de acuerdo con el artículo 100, párrafo 1º, del Código Fiscal lo-cal-, **cabe afirmar que la letra del PACM no autoriza a interpretar que la determinación firme (artículo 1º, punto 1, PACM) se refiera a un consentimiento y no, por el contrario, al agotamiento de la vía recursiva** (como sucede in re). Por lo demás, en el caso concreto, cabe advertir que desde la resolución 59/03 de la Dirección General de Rentas, el fisco actuante negó la procedencia de la aplicación del protocolo (ver fs. 717 del expediente administrativo ya citado), temperamento que sostuvo hasta la resolución 1377/04. De tal manera, exigir al contribuyente que consintiera la decisión al respecto hubiera significado tanto como exigirle su renuncia a la aplicación de las previsiones contenidas en el Protocolo Adicional al Convenio Multilateral.

12) Que, en su mérito, **la demandada deberá devolver a la actora el importe por ella recibido en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos**, con más los intereses que se computarán desde la oportunidad en que fue percibido hasta el efectivo pago, a la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República Argentina (conf. causas: S.457.XXXIV “Serenar S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ daños y perjuicios”, del 19 de agosto de 2004; “Goldstein, Mónica c/ Santa Cruz, Provincia de” (Fallos: 328:1569) y “Tortorelli, Mario Nicolás c/ Buenos Aires, Provincia de y otros” (Fallos: 329:4826), entre otros).

Por ello,

y oído el señor Procurador Fiscal subrogante,

SE RESUELVE:

Hacer lugar a la demanda, declarar aplicable el procedimiento establecido en el Protocolo Adicional al Convenio Multilateral en relación a la determinación tributaria de autos, y ordenar a la demandada devolver la suma recibida de la actora en el concepto previsto en el artículo 100 del Código Fiscal provincial, con más los intereses que se liquidarán de acuerdo con lo expuesto en el considerando 12. Con costas (artículo 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, devuélvase el expediente administrativo y, oportunamente, archívese.

Ricardo Luis Lorenzetti
(en disidencia parcial)
Elena I. Highton de Nolasco

(en disidencia)
Carlos S. Fayt
(según su voto)
Enrique Santiago Petracchi
(en disidencia parcial)
Juan Carlos Maqueda
E. Raúl Zaffaroni
(según su voto)
Carmen M. Argibay”.
