

Abril/2020

CONVENIO MULTILATERAL

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

SUSTENTO TERRITORIAL y ATRIBUCION DE INGRESOS

Régimen General



Consultores

Ingresos Brutos Convenio Multilateral

1. Cuestiones Previas. El "gasto" como presunción de Actividad.

2. Criterios de Asignación de Ingresos S/C.M. Régimen General.

3. Doctrina de la C. A. y C.P. Asignación de Ingresos.

4. Resolución General (CA) 14/2017.

5. Antecedentes Recientes (post – R.G. 14/2017).

6. Modalidades de Comercialización.

7. Conclusiones y Pasos a seguir (Implementación)



1. Cuestiones Previas

3

Sin “actividad” no hay hecho imponible y, en consecuencia, no se devenga obligación tributaria alguna. Por lo tanto, aún menos puede existir potestad tributaria de alguna jurisdicción (de una obligación inexistente). Un “gasto” exterioriza actividad (s/CM) si tiene determinados atributos.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos

- Hecho Imponible.
- Código Fiscal.
- Límite: Ley de “**Coparticipación Federal de Impuestos**”.

Convenio Multilateral

- Cuando el agente económico ejerce su “actividad” en más de una jurisdicción, bajo los supuestos del artículo 1°.
- Distribuye “Base Imponible”.

Presunción de “Actividad”

- El CM presume a partir de la existencia de un “gasto” (a) que un sujeto ha desarrollado actividad en una jurisdicción.
- **Sustento Territorial**

Cuantificación de la Actividad devengada en cada Jurisdicción

- “**Coficiente Unificado**”:
 - Gastos 50%.
 - Ingresos 50%.
- BI: “Ingresos Brutos Devengados en el período”.

¡43 años del CM!

¿Los negocios (actividad) se realizan de la misma manera desde 1977?

Se debe interpretar en forma armónica la “Ley de Coparticipación”, el “Convenio Multilateral” y el “Código Fiscal Local”.

(a) “De cualquier naturaleza, pero vinculados con la actividad que el contribuyente realiza en más de una jurisdicción”.

1. Cuestiones Previas

Impuesto sobre los Ingresos Brutos

- **Hecho Imponible:** el ejercicio habitual una **“actividad”** a título oneroso dentro del ámbito de una jurisdicción por parte de un sujeto.
- La **“Ley de Coparticipación”**, en el apartado 1, del inciso b), del artículo 9, expresamente menciona que *“en lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas.....recaerán sobre los ingresos provenientes del **ejercicio de actividades** empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos.....”*.
- En consecuencia, estamos en presencia de un **tributo de naturaleza territorial**, puesto que una jurisdicción solo tiene potestad tributaria para gravar la actividad que un sujeto desarrolla dentro de su ámbito espacial.
- Es de destacar que, desde el punto de vista de la estructura legal de impuesto **no es un impuesto a los consumos**, más allá que para determinar la base imponible se utilicen los “ingresos brutos devengados”.
- En consecuencia, es relevante como y donde se exterioriza esa **“actividad”** para comprender si una Jurisdicción tiene potestades tributaria suficientes, en función de la definición del hecho imponible, a los fines de lograr la fiscalidad de un sujeto (Ver el fallo: *“Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa”*, del 8 de junio de 2010, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación).

1. Cuestiones Previas

5

Convenio Multilateral. ¿Cuándo se Aplica?

- **Se aplica el Convenio cuando un contribuyente ejerce su actividad 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.
- Así, se encuentran comprendidos en él los casos en los que se configure alguna de las siguientes situaciones: **a)** que la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente; **b)** que 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)** que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otra u otras; **d)** que 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.
- **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.**

Un gasto no computable (ej. gastos de MKT, intereses, etc.) otorga sustento territorial



CFR

Consultores

1. Cuestiones Previas

6

Convenio Multilateral. “El Gasto”. Elemento Revelador de Actividad (Presunción).

- Desde el plano teórico el CM solamente tiene como función distribuir base imponible entre las distintas jurisdicciones en las cuales el hecho imponible, conforme a sus propios Códigos Fiscales, ya se perfeccionó.
- Se eligió al “**gasto**” como el elemento esencial para “presumir” la existencia de “actividad” de un agente económico en una jurisdicción (presunción *juris et de jure*). Sin la existencia de un gasto, cualquiera sea la forma de concertar operaciones (presentes o ausentes) no hay sustento territorial. Inclusive, en el caso de operaciones entre presentes, la existencia del mismo va de suyo (*).
- En el artículo 1, del CM, se expresa que la existencia de un “gasto”, de cualquier naturaleza (**pero vinculado con la actividad del sujeto**), inclusive aquellos no computables, hace presumir la existencia de actividad en una jurisdicción y, por lo tanto, le otorga a la misma potestad tributaria para someter a un sujeto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- **Por medio de las Resoluciones sobre Casos Concretos de la CA y CP, que resuelven que un “gasto” otorga sustento territorial (ej. Impuesto a los Débitos y Créditos), se está determinando que un sujeto realizó actividad en una jurisdicción y, por lo tanto, que devengó el “hecho Imponible” dentro del ámbito territorial de la misma.**
- **En consecuencia, el CM no es sólo acuerdo interjurisdiccional neutro de distribución de Base Imponible. En los hechos, es un acuerdo interjurisdiccional creado a los efectos de determinar en que jurisdicciones un sujeto devengó el hecho imponible.**

(*). En el Convenio de 1960 los gastos participaban en la elaboración del coeficiente en un 80%, en 1964 bajó al 70% y recién con Convenio vigente desde el año 1977 se redujo al 50%.

1. Cuestiones Previas

Convenio Multilateral. “El Gasto”. Elemento Revelador de Actividad (Presunción).

- El gasto tiene un doble rol: “presunción de actividad” y “cuantificación de actividad”.
- Desde el deber ser: para que el fisco respectivo pueda pretender el tributo, la actividad debe haberse ejercido de manera efectiva, física, tangible, en el territorio de que se trate y esto, bajo las interpretaciones actuales de los Organismos de Aplicación del Convenio, se reduce a probar un simple “gasto”, en muchos casos cuestionable en cuanto a la vinculación con la actividad del sujeto ejercida en más de una jurisdicción (ej. Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios; Páginas de Internet Institucionales; etc.).
- En consecuencia, la CA y CP se ha excedido en cuanto al uso de esta presunción, basándose en la literalidad del Convenio, el cual no establece parámetros en cuanto a la significatividad o razonabilidad de los “gastos” utilizados como reveladores de actividad.
- Es más, ante la inaplicabilidad en la práctica del protocolo adicional, salvo excepciones, podemos observar que desde el punto de vista legal y económico se termina creando el fenómeno de la múltiple imposición, cuestión esencial que dio origen a la creación del propio CM.
- **Por lo tanto, por medio de las Resoluciones se puede violentar el artículo 9, Inciso b), apartado 1 de la Ley de Coparticipación.**

2. Criterios de Asignación de Ingresos S/CM. Régimen General

1

Operaciones entre presentes. Art. 2 Inc. b) Primera Parte. Los ingresos se asignan de acuerdo a la jurisdicción de la que provienen. Esto incluye operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, comisionistas, etc., con o sin relación de dependencia. Hay presencia física del contribuyente en forma directa o por medio de terceros.

2

Operaciones entre Ausentes. Art. 1, último párrafo. Art. 2 Inc. b) Última Parte. Los ingresos se asignan en función del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios. Incluye correspondencia, teléfono, etc. También transacciones por medios electrónicos (RG (CA) 83/2002 – Art. 19 RG (CA) 1/2015).

2

Sustento Territorial. Último párrafo art. 1: *“Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables de acuerdo al artículo 3, pero vinculados con la actividad que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción”.*

La Comisión Arbitral está operando en dos sentidos (más allá de los límites que establece la propia Justicia):

- Ampliación del criterio "gastos de cualquier naturaleza", incluyendo aquellos poco significativos.
- A partir del punto anterior, en lo hechos y en el texto de las Resoluciones sobre Casos Concretos, se elimina la distinción entre presentes y ausentes, que al decir de parte de la doctrina nunca existió. Independientemente del dictado de la RG (CA) 14/2017.

2. Criterios de Asignación de Ingresos S/CM. Régimen General

Alternativas

Presentes

- Lugar de entrega: a) domicilio del vendedor , b) domicilio del comprador/destino final de los bienes.
- Lugar de concertación. Está en desuso más allá de las pretensión de CABA.
- Lugar de prestación del servicio.
- Lugar de utilización económica.

Ausentes

- Domicilio del adquirente: a) domicilio legal, b) domicilio comercial, c) domicilio de entrega (propiedad del cliente o de terceros), d) domicilio de concertación, e) destino final de los bienes.

Vamos a observar que, más allá de la RG (CA)14/2017, se tiende a diluir la segregación histórica entre operaciones entre presentes y ausentes, confluyendo a "domicilio del adquirente" como criterio rector, entendiéndose por tal el destino final de los bienes, siempre que exista "sustento territorial", concepto el cual fue ampliado por la CA y CP.



3. Doctrina de la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria – Asignación de Ingresos – Antecedentes de la R.G. (CA) 14/2017.

10

R. (C.A.) 10/2012 y R. (C.P.) 7/2013. “Loma Negra c/Provincia de Misiones”.

- Cualquiera sea modalidad de concertación, presentes o ausentes, los ingresos se deben atribuir a la provincia de “domicilio del adquirente”.
- Atento a la “relación comercial permanente y continua”, el vendedor tiene total conocimiento de los mismos y certeza de donde provienen los ingresos de las operaciones que realiza.
- “El sustento territorial es único” y, una vez verificado, abarca todas las operaciones que pueda realizar el contribuyente.

R. (C.A.) 18/2012 y R. (C.P.) 5/2013. “Carne Hereford SA c/Provincia de Misiones”.

- Actividad por Jurisdicción: Administración PBA / Producción Sta. Fe / Bancos CABA/Entrega en planta/Pedidos por Teléfono. No inscripta en Misiones.
- La CA resuelve que hay existencia de sustento territorial en Misiones por las “comisiones” e “Impuesto a los Débitos y Créditos” debitados de los depósitos realizados por los clientes en una sucursal del Banco en Posadas (gasto soportado por el vendedor).
- Por medio de la comisión bancaria y el “Impuesto a los Débitos y Créditos”, que a criterio de la Comisión son gastos reveladores de actividad, se le está otorgando la potestad tributaria a la jurisdicción de Misiones de someter a la Sociedad al pago de un tributo de carácter territorial y cuyo hecho imponible es el ejercicio de “actividad”.

R. (C.A.) 54/2011 y R. (C.P.) 34/2012. “Honda Motor de Argentina S.A. c/Provincia de Santa Fe”.

- Se explicita que aunque los gastos sean de escasa significación pueden ser considerados a los fines del sustento territorial.

Es relevante analizar los antecedentes de la R.G. (CA) 14/2017, por que nos permiten un cabal entendimiento de la misma.



3. Doctrina de la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria – Asignación de Ingresos – Antecedentes de la R.G. (CA) 14/2017.

11

R. (C.A.) 8/2011 y R. (C.P.) 4/2012. “Aluar Aluminio Argentino SAIC c/Provincia de Chubut”.

- Aluar asigna los ingresos a las distintas jurisdicciones donde están domiciliados los clientes, puesto que tienen información sobre los mismos, más allá que las entregas las realiza en Puerto Madryn (Chubut).
- La C.P. concluye que si bien la entrega se efectúa en Chubut, al tener una relación comercial fluida y permanente con el comprador, la empresa tiene la certeza del lugar geográfico de donde provienen los ingresos, **independientemente de si las operaciones se realizan entre presentes o ausentes, siempre que existan sustento territorial.**

R. (C.A.) 13/2010 y R. (C.P.) 2/2011. “Huyck Argentina c/PBA”.

- PBA, ante la aplicación, por parte de la Sociedad, del criterio establecido por la Comisión, le reclama que asigne ingresos a su jurisdicción, por que las entregas se producen en la misma.
- La C.P. convalida el criterio de Huyck, expresando que por las características que tienen los productos (materiales para obras) y por la relación comercial permanente y de total conocimiento de sus clientes tiene total certeza de donde provienen los ingresos y, por lo tanto, los mismo deben ser asignados a la jurisdicción donde se encuentran radicados los compradores (siempre que haya sustento territorial – presunción de actividad).
- *De una segunda lectura de la Resolución surge que este criterio no sería aplicable a todo tipo de industria, en particular cuando no hay trazabilidad de los bienes .*

R. (C.A.) 54/2014 y R. (C.P.) 26/2015). “Triangular S.A. c/Provincia del Chubut”.

- La CA define que la atribución de los ingresos debe realizarse considerando el lugar de **“destino de los bienes”**, situación en este caso perfectamente conocida por el vendedor, sin que tenga relevancia si el flete se encuentra a cargo o no de los compradores.
- *Es relevante tener un “soporte documental” apto para poder demostrar cual es el destino de los bienes, puesto que al salir del criterio de “lugar de entrega”, es elevada la probabilidad de confluir hacia una revisión / fiscalización por parte de la PBA.*



3. Doctrina de la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria – Asignación de Ingresos – Antecedentes de la R.G. (CA) 14/2017.

12

R. (CA) 8/2015 y R. (CP) 41/2015. “Fiat Auto Argentina S.A c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires”.

- La Sociedad aplica la RG 83/2002 y entiende por domicilio del adquirente el lugar de entrega (PBA – en el caso).
- CABA plantea que la mencionada Resolución no se limita a donde se entregan los autos, sino que incluye el “**destino final**” (el concesionario NOVO Auto tenía en CABA la mitad de las sucursales). La CA resuelve en este sentido.
- **Es un claro ejemplo de como un cambio en la modalidad de comercialización (utilización de pedidos por medios electrónicos y entregas centralizadas) impacta en la atribución de ingresos y, ante la falta de respuesta del propio CM, sus órganos de aplicación, crean interpretaciones carentes de sustento legal”.**

R. (CA) 31/2015. “Oligra S.A. c/Provincia de Misiones”.

- Las sociedad plantea que realiza operaciones entre presentes en el local de PBA (donde entrega sus productos).
- La Comisión observa que el sustento territorial se encuentra acabadamente cumplido a través de los gastos de los representantes de venta, de los gastos de teléfono y de la “**página web de la empresa (institucional)**”, todo lo cual demuestra el efectivo desarrollo de actividad en el ámbito de la Provincia de Misiones. En consecuencia, los ingresos se deben asignar a la jurisdicción del domicilio del adquirente (**validar contenido de páginas web**).

R. (CA) 51/2015. “Audec S.A. c/Provincia de Formosa”.

- Las operatorias de venta se realizan bajo la modalidad denominada “entre presentes” en la provincia de Corrientes, cuestión que ha sido reconocida por Formosa.
- La CA resuelve que los ingresos deben imputarse al lugar **donde se han destinado los vehículos, que es el domicilio de los compradores de los mismos, el que coincide con el lugar donde han sido registrados**, siendo en Formosa donde efectiva y finalmente se produjeron así los efectos de la compraventa entre las partes.
- De la lectura de la resolución surge un uso excesivo del “principio del realidad económica”, en sustitución de pruebas documentales.



3. Doctrina de la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria – Asignación de Ingresos – Antecedentes de la R.G. (CA) 14/2017.

13

R. (CA) 56/2015 y R. (CP) 15/2016. “Whirlpool Puntana S.A. c/Provincia de Buenos Aires”.

- La compañía asigna estos ingresos a la jurisdicción del domicilio del adquirente más allá que entrega los mismos, de acuerdo al cliente, en su depósito en la Tablada.
- **La Comisión expresa que la situación planteada en las actuaciones permite observar que la firma tiene conocimiento del destino final de los productos comercializados y se tiene dicho que los ingresos deben atribuirse a la jurisdicción de destino puesto que de allí provienen (presentes o ausentes).**
- *Por el tipo de operatoria logística es muy similar a lo que acontece en consumo masivo.*

R. (CP) 12/2015. “Emerson Argentina S.A. c/Provincia de Chubut”.

- La Sociedad atribuía sus ingresos por lugar de entrega (PBA).
- Se probó por las Facturas y Remitos cual era el destino de los bienes (*es fundamental conocer el contenido de la documentación que se emite*).
- **Además, agrega, que el “destino final nada tiene que ver con el lugar donde los mismo serán aprovechados económicamente por quien los adquiere”.** (Ej. R (CA) 5/1995 Siderca S.A.).

R. (CA) 33/2016 y R. (CP) 13/2017. “Honda Motors Argentina S.A. c/ Provincia de Mendoza”.
(Reclamo año 2006 - 2009)

- La CA establece que los ingresos deben asignarse al “domicilio del adquirente” en forma independiente de la modalidad de concertación de las operaciones (presentes o ausentes), puesto que el vendedor tiene una relación comercial permanente y fluida con los compradores.
- **La CA admite la aplicación de Protocolo Adicional en virtud del “Informe 24/2008 (07/2008)” emitido por la Administración de Técnica Tributaria de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, sólo desde los períodos posteriores a la emisión del mismo.**



3. Doctrina de la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria – Asignación de Ingresos – Antecedentes de la R.G. (CA) 14/2017.

14

R. (CA) 34/2016 y R. (CP) 1/2017 . “Honda Motors Argentina S.A. c/ Provincia de Corrientes”.

- La Provincia plantea que el “domicilio del adquirente” es el “destino final de los bienes comercializados”. El lugar de entrega no denota el lugar de procedencia de los ingresos (en este caso Chaco).
- La Comisión expresa que, plantea que la relación contractual de Honda con sus concesionarios permite determinar “con un grado razonable de certeza”, que el vendedor tiene pleno conocimiento del destino final de los productos comercializados y, en consecuencia, los ingresos deben ser atribuidos a dicha provincia puesto que de allí provienen.
- *Volvemos a remarcar la importancia de conocer el contenido de la documentación oficial que se emite.*

R. (CA) 35/2016 y R.(CP) 9/2017. “Loma Negra c/Provincia de la Pampa”.

- La Comisión plantea que “de la documentación obtenida, los clientes de Loma Negra con domicilio en La Pampa informaron que conciertan las operaciones mediante el envío de los pedidos de compra por vía telefónica-fax a la firma para tramitar la “solicitud de entrega de material”, autorización de la carga y la asignación de turno de carga”. Se vuelve a la desagregación de “presentes” y “ausentes”.
- En el caso analizado, entre varios elementos, la “Solicitud de Entrega de Material” ha sido relevante para identificar a donde llegaría finalmente la mercadería.
- Es relevante que a partir de la presente Resolución, y luego de un análisis introspectivo, todos nos podamos preguntar:
 - **¿Dónde se están dejando las huellas digitales por medio de las cuales queda exteriorizado, documentalmente, que hay un conocimiento concreto y no conjetural del destino final del bien?**
 - **¿En la empresa que asesoramos, donde está nuestra propia “Solicitud de Entrega de Mercadería”/ “Autorización de la Carga” / “Asignación de Turno de Carga”?**



3. Doctrina de la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria – Asignación de Ingresos – Antecedentes de la R.G. (CA) 14/2017.

15

R. (CA) 38/2016 y R. (CP) 14/2017. "Scania Argentina S.A. c/Provincia de Corrientes".

- La Comisión Arbitral (cuya resolución es ratificada por la Plenaria), desconoce (o por lo menos no surge de la propia Resolución) la necesidad de que existan soportes documentales válidos para determinar en forma concreta el destino final de los bienes, sino que se apoyan en meras cuestiones conjeturales de estereotipos del a industrial.
- No alcanzamos a comprender el razonamiento de la Provincia (ratificado por la CA) por medio del cual se concluye que **"Scania no puede ignorar donde el concesionario comercializará los automotores"**.
- De esta forma, y como surge de otras Resoluciones sobre casos concretos referidos al mismo sector económico, las terminales deben tener un control total territorial de los vehículos que entregan a sus concesionario.
- El mismo criterio surge de la R. (CA) 40/2016. **"Chrysler Argentina S.R.L. c/Provincia de Corrientes"**.

R. (CA) 49/2016. "Nordenwagen S.A. c/Provincia de Buenos Aires".

- PBA sigue intentando aplicar como criterio para la atribución de ingresos (por una cuestión recaudatoria) el "domicilio de entrega" y, en este caso, va un paso más allá, pretendiendo hacerlo en función de "donde está localizado el punto de venta de facturación".
- La CA mantiene su doctrina al hacer lugar a la apelación interpuesta por él contribuyente.
- Un caso muy similar es el resuelto por medio de la R. (CA) 58/2016, en la causa **"Bremen Motors S.A. c/Provincia de Buenos Aires"**. En la misma la CA termina expresando: "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 sino que toma importancia el lugar de destino final de las mismas, en este caso de vehículos, 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"**.



3. Doctrina de la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria – Asignación de Ingresos – Antecedentes de la R.G. (CA) 14/2017.

16

R. (CA) 68/2017. "Sede América S.A. c/Provincia de Misiones".

- La Sociedad aplica el criterio de lugar de entrega (Entre Ríos) y arguye que no tenía sustento territorial en Misiones (venta de pollos).
- Misiones plantea que existe sustento territorial por: **a)** compas de materias primas a un proveedor radicado en esa jurisdicción; **b)** por un viajante de comercio que la D.G.R. detectó por testimonios de los clientes y la página web del empleado (Linkedin); c) gastos bancarios de depósitos realizado en Misiones; d) supuestos fletes distribución.
- **La CA resuelve que existe sustento territorial y que cualquiera sea la forma de comercialización (presentes o ausentes), los ingresos se deben atribuir al destino final de los bienes (habitualmente el domicilio del cliente), siempre que sea conocido por el vendedor y no al lugar de entrega.**

R. (CA) 67/2017 y R. (CP) 30/2018. "Honda Motor Argentina S.A. c/Provincia de Tucuman".

- Honda vende repuestos, lo cuales son retirados por mostrador de sus clientes (operaciones entre presentes). Además, tenía un Informe Técnico de ARBA (particular) previo al período de Inspección por medio del cual se validaba que los ingresos se atribuían por lugar de entrega.
- La D.G.R. plantea que al existir una relación comercial permanente y fluida la Sociedad tiene pleno conocimiento del destino final de los bienes .
- La CA resuelve que los ingresos se deben atribuir según el destino final (domicilio de los concesionarios) independientemente de que las operaciones sean entre presentes o ausentes.
- **Por otra parte, y cambiando su doctrina, la CA plantea que no aplica el Protocolo Adicional por que más allá que el Informe Técnico es previo al período de ajuste, nunca el mismo pudo inducir a error, puesto que la CA y CP han resuelto caso concretos también con anterioridad al período de ajuste, inclusive con relación al mismo contribuyente.**



3. Asignación de Ingresos - Resumen: Consecuencia de los Casos Concretos Analizados

17

El **“gasto”** (de cualquier naturaleza y significación) presume **“sustento territorial”** y, por lo tanto, exterioriza la **“actividad”** que un sujeto realizó en una jurisdicción. En consecuencia, si hay **“actividad”** hay **“Hecho Imponible”**.

Más allá de la RG (CA) 14/2017, **no es relevante** la distinción de operaciones entre presentes o ausentes (que parte de la doctrina hoy sostiene que nunca existió).

Sí es relevante entender si existe una relación comercial fluida y permanente con el comprador que permita determinar, con un grado razonable de certeza y documentalmente, de donde provienen los ingresos.

Los ingresos se deben atribuirse a: **“domicilio del adquirente”**, entendiéndose por tal el **“destino final”**. Destino final del bien no es sinónimo de lugar de utilización económica. En el caso de operaciones entre ausentes se debe seguir el orden de prelación de la **RG (CA) 14/2017**

En muchas ocasiones el **“lugar de entrega”** puede diferir del **“domicilio del comprador”** y, también, del **“destino final”**. Los aspectos documentales (ej. Ordenes de Compra/Facturas/Remitos/etc.) son esenciales.

La CA y CP han sido consistentes en los últimos años aplicando este criterio, inclusive ante los reclamos de la PBA (adherente al lugar de entrega) y en forma previa a la **RG (CA) 14/2017** hasta el día de hoy.

4. Resolución General (CA) 14/2017

Operaciones entre Ausentes

18

El sustento territorial
es esencial

- ▶ La Resolución busca precisar el término “**domicilio del adquirente**”.
- ▶ De esta forma La “Comisión Arbitral” vuelve a otorgar relevancia (a los fines de atribuir ingresos) a la desagregación de las operaciones entre “presentes” o “ausentes”, más allá que en varios antecedentes esto fue soslayado.
 - ▶ Igualmente, entendemos, dada la jurisprudencia de la propia CA, que no habrá diferencias significativas al momento de que se expida sobre que se entiende como “**lugar de donde provienen los ingresos**”, en materia de operaciones entre presentes.
- ▶ Se ratifica (ver considerando) que la RG (CA) 83/2002 crea una ficción por medio de la cual se considera que existen gastos, y por lo tanto actividad, en el domicilio del adquirente, el cual se devenga en el momento en que este efectúa el pedido.
- ▶ La norma aplica a todo tipo de operaciones entre ausentes (más allá del medio utilizado), más allá de la confusión que genera la redacción del Considerando.

4. Resolución General (CA) 14/2017

Operaciones entre Ausentes

19

El sustento territorial
es esencial

Venta de Bienes.

- ▶ Los ingresos por venta de bienes, independientemente de su periodicidad, serán atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el “**lugar del destino final**” donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquél.
- ▶ Cuando no fuera posible establecer el destino final del bien, tal cual se define en el párrafo anterior, se atenderá al **orden de prelación** que se indica a continuación:
 1. Domicilio de la sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente del adquirente, de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra;
 2. Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente;
 3. Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes (*lugar de entrega es uno de los últimos*).
 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.

4. Resolución General (CA) 14/2017

Operaciones entre Ausentes

20

El sustento territorial
es esencial

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.



CFR

Consultores

5. Antecedentes Recientes en Materia de Ingresos (post – R.G. (CA) 14/2017) (a)

21

El sustento territorial es esencial

Cámara Contencioso Administrativo Sala I. Poder Judicial de Tucumán.
"Toyota Argentina S.A. c/ Provincia de Tucumán - D.G.R. s/ Nulidad / Revocación. Expediente N° 485/16 (11/02/2020)".

Los antecedente han sido objeto de estudio en nuestro Informe N° 54

R. (CA) 49/2019. "Enod S.A. c/ Provincia de Buenos Aires".

- La Sociedad entrega en su planta de Zárate (PBA), a Line Up S.A. (concesionario ubicado en la Provincia de Tucumán), los vehículos que fabrica, asumiendo el concesionario todos los costos y riesgos comerciales desde el retiro de los unidades desde PBA a Tucumán.
- La Sociedad manifiesta que no existen gastos soportados en Tucumán y, por lo tanto, asigna sus ingresos (referido a estas operaciones) a PBA.
- El Fisco de Tucumán Plantea que los ingresos se deben atribuir al domicilio del adquirente.
- **La Cámara resuelve que, en virtud del propio Código Fiscal de la Provincia, al no existir actividad en la misma (por no existir gastos soportados), no existe potestad tributaria por parte de la Provincia de Tucumán para lograr la fiscalidad de los ingresos en pugna.**

- Las Sociedad consideró no computable las ventas a su cliente de Tierra del Fuego..
- ARBA reclama que los mismos son computables y como la sociedad no tiene gastos soportados en Tierra del Fuego. En consecuencia, debe atribuir los mismo a la PBA (donde está su locación).
- A su turno la C.A. resuelve que al no tener gastos soportado en Tierra del Fuego, los mimos deben ser atribuidos a PBA.
- Recomendamos la lectura de la Resolución completa en nuestro Informe, por el resto de los temas objeto de reclamo referidos a gastos, en particular "sueldos y cargas sociales".

(a) De ambos antecedentes surge en forma prístina que, como no podría ser de otra forma, el criterio de "destino final" está subordinado a que, previamente, el contribuyente tenga sustento territorial en la jurisdicción, puesto que el gasto (computable o no computable) es el que exterioriza actividad. Esto es independiente de la R.G. (CA) 14/2017

5. Antecedentes Recientes en Materia de Ingresos (post – R.G. (CA) 14/2017)

22

El sustento territorial es esencial

R. (CA) 39/2018
“Nordenwagen S.A. c/
Provincia de Buenos Aires”.

Este antecedente ha sido objeto de estudio en nuestro Informe N° 46

- La Comisión Arbitral dijo: “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 ni tampoco a la jurisdicción del domicilio de facturación o por ser el mero domicilio fiscal del comprador, 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”.
- “...En consecuencia, de la documental acompañada por Nordenwagen S.A. y sus alegaciones no alcanzan, a juicio de esta Comisión Arbitral, a probar debidamente que el destino final de los bienes haya sido la “Ciudad Autónoma de Buenos Aires” y que la firma accionante haya tenido conocimiento de ello al momento en que se concretaron cada una de las ventas. Por lo expuesto, corresponde ratificar el ajuste practicado por la Provincia de Buenos Aires dado que no existen elementos en las actuaciones que conmuevan esa decisión...”

5. Antecedentes Recientes en Materia de Ingresos (post – R.G. (CA) 14/2017) (a)

23

El sustento territorial es esencial

R. (CP) 12/2018 “Mercedes Benz Argentina S.A. c/ provincia de Corrientes”.

• ...Esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral: la apelante no logra conmover lo decidido en aquella instancia. 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 al momento en que se concretaron cada una de las ventas, situación en este caso perfectamente conocida por la firma apelante de acuerdo a las constancias de autos. En efecto, la relación contractual entre Mercedes Benz Argentina S.A. y sus concesionarios permite determinar que el vendedor, dada la conjunción de intereses y la vinculación económica entre las partes, tiene pleno conocimiento del destino final de los productos comercializados: en el caso, con su cliente que tiene sede en la provincia de Corrientes, Automotores El Cóndor S.A., que es concesionario para la venta de sus productos en esa jurisdicción...”

(a) Del decisorio surge claro que el alcance del concepto de “destino final” dependerá del sector económico en el cual nos ubiquemos, puesto que es fundamental (*sin confundir el concepto con el de utilización económica*), la trazabilidad del bien, el soporte documental de las transacciones, etc. Difiere el concepto de “destino final” en la cadena de valor de la “industria automotriz” de la de “consumo masivo”. Es muy relevante, como menciona la propia Comisión Plenaria, el conocimiento que al momento de la venta exista, por parte del vendedor, del destino final en función de la documentación de soporte de la transacción o la relación contractual existente.

6. Modalidades de Comercialización y Logística

24



Venta directa a puntos de venta minoristas. Operaciones entre presentes.

Ventas por medio de un vendedor (presentes) y/o por medio de internet/mail/telemarketing (ausentes) a clientes "Mayoristas", "Distribuidores" y "Cadenas Comerciales" con entrega centralizada.

Ventas por medio de un vendedor (presentes) y/o por medio de internet/mail/telemarketing (ausentes) a clientes "Mayoristas", "Distribuidores" y "Cadenas Comerciales" con entrega por boca de venta.

Ventas por medio de un vendedor (presentes) y/o por medio de internet/mail/telemarketing (ausentes) a clientes "Mayoristas", "Distribuidores" y "Cadenas Comerciales" con retiro de la mercadería en planta.



Ventas por medio de un vendedor (presentes) y/o por medio de internet/mail/telemarketing (ausentes) a clientes "Mayoristas", "Distribuidores" y "Cadenas Comerciales" con "cross -docking" o "base de transferencia".

Cada modalidad de comercialización y logística implica un análisis particular a los fines de la atribución de ingresos a cada jurisdicción.

Venta por medio de consignatarios (consignación mercantil) con retiro en planta o entrega en el depósito del consignatario.

Venta por medio de representantes (mandatario - comisionista) con retiro en planta o entrega en el depósito del representante o en el cliente final.

Venta por medio de portales de subastas o descuentos.

7. Conclusiones

25

Habiéndose extendido la utilización del gastos como presunción de actividad (CA y CP), se hace imprescindible que nosotros comencemos a analizar en forma urgente cual es el criterio de atribución de ingresos que están aplicando las empresas a las cuales asesoramos o gestionamos y cuál es la documentación con la que cuentan en la realidad. **Hay que hacer un relevamiento exhaustivo de la operación, procesos y documentación, en especial de las áreas: comerciales , logística, compras , etc.**

Muchas veces, el personal propio de las áreas administrativas y nosotros como sus asesores, conocemos sólo una parte muy reducida de la realidad del negocio, el cuál va dejando “**huellas digitales**” a lo largo de todos los procesos y que luego son utilizadas por las distintas administraciones tributarias, convalidadas por la CA y CP, para presumir actividad dentro de sus ámbitos territoriales y expandir la magnitud de la cuantificación de la misma (vía ingresos en los casos bajo análisis).

En las áreas de administración se advierte, en general, una **falta de información** sobre cuales son las modalidades de “venta” y “logística” utilizadas por la empresa en el ejercicio.

Además, existen dificultades en los registros documentales de las Sociedades para tener un conocimiento cierto sobre los mismos.



7. Conclusiones

26

Cada combinación de modalidad de "comercialización" y "logística" tiene efectos en la atribución de los ingresos a las distintas jurisdicciones.

En el año 1977 las modalidades eran más limitadas (ej. no existía la entrega centralizada y las modalidades de las operaciones entre ausentes eran más limitadas). Se necesitaba más presencia física en las jurisdicciones para poder comercializar bienes.

Parte de los cambios en las modalidades de comercialización fueron actualizados por medio de la cuestionable RG (CA) 83/2002, creando una ficción que se aleja del texto del Convenio Multilateral y de la definición del H.I.

Muchas jurisdicciones ante los cambios mencionados (menor presencia física para comercializar bienes) comenzaron a advertir un ahuecamiento en sus coeficientes de ingresos y, en consecuencia, a modificar el concepto de "domicilio del adquirente", aplicando "destino final del bien". Esto fue receptado por la C.A. y C.P.

En las áreas de administración se advierte, en general, una **falta de información** sobre cuales son las modalidades de "venta" y "logística" utilizadas por la empresa en el ejercicio.

Además, existen dificultades en los registros documentales de las Sociedades para tener un conocimiento cierto sobre los mismos.



7. Conclusiones

27

El concepto de “destino final” (subordinado a la existencia de sustento territorial) difiere en cuanto a su alcance según el sector la económica, puesto que las relaciones entre proveedor y cliente son diferentes, la trazabilidad de los bienes también, el marco contractual, la documentación de soporte de las operaciones, la logística, los sistemas de ventas, etc. Por ejemplo: En consumo masivo la aplicación es más restrictiva que en otros sectores de la economía. Ante esto el entendimiento real del negocio es esencial para una correcta determinación de los coeficientes unificados.

En las áreas de administración se advierte, en general, una **falta de información** sobre cuales son las modalidades de “venta” y “logística” utilizadas por la empresa en el ejercicio.

Además, existen dificultades en los registros documentales de las Sociedades para tener un conocimiento cierto sobre los mismos.



7. Conclusiones

28

Pasos a Seguir (Implementación)

De acuerdo a la operatoria en la mayoría de las empresas (teniendo en cuenta los criterios de la CA y CP y la RG 83/2002) existe sustento territorial en más jurisdicciones de las que conocemos (desde impuestos), puesto que hay una utilización excesiva del gasto como elemento que hace presumir actividad por parte de la CA y CP. Hay que entender como se vende, la logística, como se compra, que dice la página de internet, etc.

Con la mayoría de los clientes existe una relación fluida y permanente. Las relaciones son de años con el ponderado de la clientela. Esto aplica a casi todos los sectores económicos.

La dificultad se presenta en establecer el destino final de los bienes. En consecuencia, es prioritario relevar cuales son las modalidades de comercialización y logística (detalladas anteriormente) que utiliza la empresa.

Una empresa de utiliza un mix de modalidades de comercialización, con lo cual hay que hacer un censo de las mismas.

- **Esto incluye también relevar todo el soporte documental: la notas de pedido, la orden de compra, la factura, el remito y, en su caso, la nota de líquido producto, las rendiciones de comisiones de los representantes/comisionistas, el contenido de las páginas web. También las políticas de activación de gastos.**