



Grecchi, Ana María

Vitta, José María

Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, de la Escuela de Contabilidad

CONVENIO MULTILATERAL. ATRIBUCION DE INGRESOS Y GASTOS

El Convenio Multilateral, tiene por objetivo evitar superposiciones impositivas en el caso de actividades interjurisdiccionales, y al mismo tiempo coordinar y armonizar los poderes tributarios autónomos de las jurisdicciones provinciales. Su aplicación ha demostrado que todavía hay numerosas situaciones que plantean más incertidumbre que certezas. Los 36 artículos que lo conformaron resultaron insuficientes para dar certezas a los contribuyentes sobre su adecuado encuadre. La Comisión Arbitral se vio obligada a producir resoluciones generales que complementaban e interpretaban el citado convenio. No obstante, las situaciones conflictivas entre los contribuyentes y las jurisdicciones provinciales y municipales se han sucedido, prueba de ello es que año a año se ven incrementadas las actuaciones a resolver por los organismos de aplicación.

En el presente trabajo nos centraremos en algunas de las situaciones que o produjeron incertidumbres o todavía se hayan sin resolver.

El Convenio Multilateral distribuye base imponible entre los fiscos donde tiene lugar la actividad gravada por el impuesto sobre los Ingresos Brutos. Luego donde no hay actividad, no hay potestad tributaria. La doctrina y la jurisprudencia han entendido que el gasto es la manifestación de actividad, y en el caso de operaciones entre ausentes aparece el concepto *sustento territorial*, siendo necesaria la existencia de un gasto de cualquier naturaleza relacionado con el ingreso que se intenta atribuir, para que exista el citado sustento. El principio de territorialidad se ha entendido tradicionalmente como la posibilidad de que un Estado aplique las normas de su ordenamiento dentro del territorio bajo su dominio, sin interferencia alguna de otros Estados. Se trata de un criterio relativo al ámbito espacial de aplicación de la ley. Siendo el Impuesto sobre los Ingresos Brutos un gravamen estrechamente relacionado con la territorialidad, se hace indispensable el *sustento territorial* para habilitar a una jurisdicción a gravar determinada actividad

Análisis del sustento territorial

El *sustento territorial*, supone la presencia física del contribuyente, en la jurisdicción del fisco que reclama potestad tributaria. Esta presencia se produce ya sea personalmente o través de terceros, pero tiene que desarrollarse una efectiva actividad, la que se manifiesta a través del gasto, situación que evidenciaría la intención del contribuyente de obtener ingresos en la jurisdicción donde produce la citada erogación.

La consecuencia de esto es que ningún fisco puede gravar los ingresos de un contribuyente que no ha realizado parte de su actividad en el territorio de su jurisdicción. Alguna vez dijo Bulit Goñi: "sólo habrá actividad efectiva en un territorio cuando, mediante el



asiento real, efectivo y tangible en él, el contribuyente potencial desarrollaría algún aspecto de su actividad tendiente a lograr el ingreso final”

El requisito del *sustento territorial* se da en la medida de existencia de un gasto relacionado con las actividades generadora del ingreso en la jurisdicción que pretende ejercer la potestad tributaria.

¿ Cuándo hay *sustento territorial*? Si se:

- realiza en la jurisdicción del adquirente alguna actividad concreta y efectiva tendiente a obtener ingresos, ya sea por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, o bien por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, entre otros, con o sin relación de dependencia;
- efectúa en la jurisdicción del adquirente un gasto, de cualquier naturaleza, lo que hace presumir, sin admitir prueba en contrario, el desarrollo efectivo de una actividad, como señalan algunos autores como Enrique G. Bulit Goñi; este gasto no necesariamente tiene que estar relacionado con una operación en particular que genera un ingreso; sí con alguna de las actividades del contribuyente encuadradas en el CM.

La primera situación no ofrece demasiadas dificultades para la aplicación del Convenio Multilateral En la segunda situación se puede plantear más de una discusión. Veamos que estipula el convenio respecto de los llamados contratos entre ausentes en su último párrafo:

“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, teléfono, etc.)”

Este párrafo trajo confusión en cuanto a su aplicación y el Dr. Ballesteros señaló en las VIII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados de la Capital Federal tres problemas:

- a) se establece que el gasto debe estar relacionado con las actividades interjurisdiccionales del contribuyente, pero no con la venta por correspondencia que se hiciera.
- b) Al considerarse todos los gastos, aún lo no computables, siendo estos de muy difícil atribución como los gastos de publicidad y propaganda
- c) No hay un límite para la vigencia del gasto eventualmente realizado en una jurisdicción

En el proyecto de Córdoba, la inexistencia de gastos, computables o no, atribuibles a una jurisdicción por dos períodos consecutivos, hacía cesar la atribución de los ingresos derivados de estas operaciones.²

¹ Bulit Goñi. "El sustento territorial en el impuesto a los ingresos brutos y el nuevo Convenio Multilateral" Revista La Información T XXXVII, pág.21

² Proyecto de reforma del Convenio Multilateral aprobado por Comisión Arbitral y Comisión Plenaria en 1988, que nunca fue ratificado por las jurisdicciones.



De todas maneras, como el proyecto no fue ratificado por todas las jurisdicciones, si bien tiene un valor referencial no resulta aplicable, o su aplicación puede derivar en cuestionamiento por parte de los fiscos eventualmente afectados.

Respecto de las operaciones entre ausentes Bulit Goñi señala que el requisito de *sustento territorial* se debe requerir de todos los regímenes encuadrados en el Convenio Multilateral, no solamente al régimen general. Si bien hay situaciones de los regímenes especiales que hacen imposible que el contribuyente no despliegue actividad, hay otras en que pudiera darse y en ese caso no corresponde asignar a la jurisdicción donde no se realizó actividad alguna base imponible. Esto se vio reflejado en la RESOLUCIÓN N° 27/2002 (C.A.) de Luois Dreyfus LTDA S.A.C.E.I.F. y RESOLUCIÓN N° 28/2002 (C.A.) PECOM AGRA S.A. c/Provincia de Salta en donde se discutía la figura de la mera compra y el tratamiento de las exportaciones. La Comisión Arbitral da la razón al contribuyente, pero la provincia de Salta apela parcialmente y la Comisión Plenaria otorga la razón a la Provincia de Salta. Ambas empresas aducían que no correspondía la aplicación del régimen especial artículo 13, dado que no existía *sustento territorial* por no haber realizado ningún gasto en la jurisdicción de Salta. La Comisión Arbitral manifiesta "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*." Pero la Comisión Plenaria RESOLUCION N° 7/2003 (C.P.) y RESOLUCION N° 9/2003 (C.P.) consideró: " 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. 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.

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."

Otro tema a considerar es el problema planteado por el Doctor Ballesteros, respecto a que el artículo primero en su tercer párrafo no especifica que el gasto de cualquier naturaleza deba estar relacionado con la venta hecha por correspondencia. Así planteado un caso concreto MONSANTO ARGENTINA SAIC c/ Provincia de San Luis RESOLUCIÓN N° 16/2004 (C.A.) la empresa cuestionaba que no existía *sustento territorial* en San Luis para las ventas que había realizado por correspondencia, dado que los gastos que realizaba correspondía a otra actividad que desarrollaba en la provincia.

Con respecto a este planteo, la Comisión Arbitral expresó: "Que puesta en el análisis del tema, la Comisión considera que la exigencia de *sustento territorial* pretende garantizar que se grave a aquel contribuyente que de alguna manera desarrolló actividades que dieron origen al gravamen en la jurisdicción de que se trate.



Que en el caso, el ejercicio de actividad se pone de manifiesto a través de la realización de algún gasto en la jurisdicción por parte del sujeto, sin que tal requisito deba verificarse para cada uno de los diversos rubros en los que desarrolla actividad, situación que se da en la especie. “

En la acción promovida por la COOPERATIVA AGRICOLA DE LA COLONIA LIEBIG LIMITADA c/ Provincia de Misiones RESOLUCIÓN N° 10/ 2006 (C.A.) la Comisión Arbitral manifiesta:” Que el hecho de que la recurrente haya efectuado gastos de la naturaleza de los antes descriptos, exterioriza el *sustento territorial* para considerarla sujeto obligado al cumplimiento de las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.”

Resulta sumamente interesante la Resolución 53/2006 de la Comisión Arbitral de Televisión Federal S.A. c/ Provincia de Mendoza, en donde se ratifica la aplicación del artículo 4º(se entenderá que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en ella se desarrolle, aún cuando la erogación que el represente se efectúe en otra), En este caso Telefé sostenía que si bien el servicio de televisión por cable se había prestado en la Provincia de Mendoza, no había *sustento territorial* en dicha jurisdicción, dado que no había realizado gasto alguno. Y a continuación relata que lo único que hacía era entregar en carácter de comodato decodificadores a los usuarios locales. Dichos decodificadores habían sido adquiridos en otra jurisdicción. La Comisión Arbitral bien aclara que la compra de los decodificadores era una erogación que bien podía destinarse a un gasto o de un bien de uso. Si la compra del decodificador se consideraba un gasto, el mismo debía atribuirse a Mendoza, independientemente que la erogación se hubiera hecho en otra jurisdicción, puesto que estaba íntimamente relacionado con la prestación del servicio de señal. Y si se trataba de un bien de uso, la amortización para el Convenio Multilateral es un gasto computable y debía atribuirse a Mendoza, donde estaba radicado el bien de uso amortizable. Luego probado la existencia de *sustento territorial*, la pretensión de la Provincia de Mendoza es correcta.

Referido al *sustento territorial*, podemos decir que este es también decisivo al momento de aplicar Convenio Multilateral o no, dado que por ejemplo en el caso BELLACUP S.A. c/ Provincia de Buenos Aires RESOLUCIÓN N° 17/ 2006 (C.A.) la empresa aplicaba Convenio Multilateral, operaciones entre ausentes, pretendiendo haber hecho gastos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin poder probarlo, pues en la verificación no aportó un solo comprobante con gastos de esa naturaleza. Luego la Comisión Arbitral consideró acertada la postura del fisco de la Provincia de Buenos Aires que consideraba que todas las operaciones de la firma correspondían a un contribuyente local. Distinta fue la situación de DECKERT SUSANA MATILDE c/ Provincia de Buenos Aires RESOLUCIÓN N° 18/2006 (C.A.) pues en este caso la contribuyente probó mediante condiciones contractuales cumplidas que debió realizar gastos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En la Resolución 09/2005 (C.A.-), ratificada por RESOLUCIÓN N° 18/2005 (C. P.) AMPACET SOUTH AMERICA S.R.L. c/ Provincia de San Luis la controversia se centró en que la empresa había realizado ventas en la Provincia de San Luis a través de la “contratación entre ausentes”, pero consideraba que no había *sustento territorial* en dicha provincia, para asignar la venta al domicilio del adquirente como manda a hacer el artículo 2 último párrafo. La Comisión Arbitral consideró que los argumentos y documentación aportados por la fiscalización de la Provincia de San Luis y el hecho que la empresa no hubiera podido aportar elementos probatorios que desvirtuaran la presunción de que se hubiera realizado actividad en la Provincia, “corresponde concluir que existen gastos atribuibles a la Provincia de San Luis, con lo que queda configurado el *sustento territorial* que se requiere a los fines de la aplicación del Convenio Multilateral”



Atribución de gastos

Dada la importancia del concepto gasto a los fines de establecer el desarrollo de una actividad en determinada jurisdicción o bien para la conformación del coeficiente unificado del artículo 2 es significativo interpretar adecuadamente lo dicho por el propio Convenio Multilateral

ARTICULO 3º -Los gastos a que se refiere el artículo 2º, son aquellos 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 y en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etcétera. También se incluirán las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley del impuesto a las ganancias.

No se computarán como gastos:

a) El costo de la materia prima adquirida a terceros destinados a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales. Se entenderá como materia prima, no solamente la materia prima principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado;

b) El costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización;

c) Los gastos de propaganda y publicidad;

d) Los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etcétera);

e) Los intereses;

f) Los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial.

ARTICULO 4º - 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 ejemplo: de dirección, de administración, de fabricación, etcétera), aún 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 distribuirlo mediante estimación razonablemente fundada.

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

ARTICULO 5º - A los efectos de la distribución entre las distintas jurisdicciones del monto imponible 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.

Gastos computables y no computables

Una de las primeras dudas que se generaron a partir de esta redacción se referían a si las enunciaciones del artículo 3 eran enunciativas o taxativas, generando interpretaciones doctrinarias encontradas.^{3 4}

³ Bulit Goñi, Enrique: "Convenio Multilateral" Ed. Depalma

⁴ Althabe, Mario y Sanelli, Alejandra: " El Convenio Multilateral. Análisis teórico y aplicación práctica" La Ley



La Comisión Plenaria se expidió en la causa "Gillette Argentina SA c/ Provincia de Bs. As (RCP 6/2007): *"Que debe inferirse de la redacción del artículo 3º del Convenio Multilateral que si bien es claro que para los computables se ha pretendido que la enumeración de determinados conceptos sea "enunciativa", no significa que para los no computables sea "taxativa", en forma estricta. Que ello debido a que los gastos computables deben ser aquéllos que se originen en el desarrollo de la actividad y que demuestren, de alguna manera, la magnitud de la actividad cumplida por el sujeto en cada una de las Jurisdicciones en que desarrolle sus actividades.*

Que el hecho de que el concepto no esté expresamente contemplado como no computable en el artículo 3º del Convenio Multilateral no da lugar automáticamente a que deba entenderse como computable. Que lo que realmente se pretende es que no se computen gastos que no representen medianamente, la magnitud de la actividad desarrollada por el sujeto en las distintas Jurisdicciones en que opera, y así lo ha dejado expresado la Comisión Arbitral con el dictado del artículo 13 del Anexo de la Resolución General Nº 1/2007, al ampliar la lista de los "gastos no computables" al considerar como tal a las diferencias de cambio.

Que en el presente caso corresponde determinar si el concepto "Deudores Incobrables" se considera un gasto o no, y en caso afirmativo si cumple con la exigencia del artículo 4º del Convenio Multilateral, es decir, que tenga una relación directa con la actividad que se desarrolle en una determinada jurisdicción a la que se pretende atribuir.

Que el concepto "Deudores Incobrables", dentro de las pérdidas de la empresa, no configura una erogación, requisito casi indispensable del gasto, sino más bien es una negación del ingreso, siendo a su vez no representativo del desarrollo de la actividad del contribuyente, motivo por el cual no debería ser considerado como un concepto a contemplar a los fines de la confección del coeficiente de gastos."

Asimismo la Comisión Arbitral interpretó en su resolución 93/2003 hoy artículo 17 de la R (CP) 2/2010 que las diferencias de cambio no constituían gasto computable.

Ventas por medio de correo electrónico

Otro tema que generó dudas fue el de las ventas por internet, hasta que en el año 2002 la comisión arbitral reinterpreta el último párrafo del artículo 1 del Convenio que rezaba así:

"Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3, 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).

Con la resolución general 83/2002 (hoy art.16 de la RG 2/2010)

"Artículo 1 - Interpretar 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 del 18/8/1977.

"Art. 2 - Considerar que a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b), 'in fine', del artículo 2 del Convenio Multilateral del 18/8/1977, 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."



El comercio electrónico ha desafiado con éxito los avatares físicos y políticos de la geografía poniendo en posición de irrelevancia la localización física de la operación. Dado que los Estados nacionales se fundan en la potestad que ejercen sobre un determinado territorio y, en especial, en su capacidad de imposición sobre la actividad económica y sus resultados, esta nueva realidad cuestiona al *sustento territorial* del poder fiscal del Estado con la fuente natural que lo solventa, en particular con el aspecto espacial del hecho imponible. Esta situación podría resultar eventualmente en doble imposición para los contribuyentes y desvanecimiento de las bases imponibles para los Estados. El "ningún lugar" del ciberespacio, implica que sus operaciones están más allá del alcance de los Estados.

A los efectos de salvar este problema, con carácter obligatorio para todas las jurisdicciones, se ha determinado que el ejercicio del comercio a través de medios electrónicos se debe considerar como una actividad entre ausentes, sujetas al Convenio. Luego los ingresos derivados de estas operaciones deben ser asignadas a la jurisdicción del adquirente, siempre que haya habido gastos en la jurisdicción adquirente. Pero a diferencia de lo que establecía el último párrafo del artículo primero del Convenio Multilateral el gasto que da *sustento territorial* a la operación, no lo realiza el vendedor, sino el adquirente, cuando formalice el pedido, o bien lo que se hace es crear un gasto presunto, suponiendo que la comunicación electrónica genera gastos para el usuario - vendedor de ese medio de comunicación. Esta interpretación de la Comisión Arbitral sobre *sustento territorial* puede generar más de una confusión, cuando no conflictos de aplicación.

Gastos de transporte

El tema de la atribución de gastos de transporte ha sido objeto del análisis por parte del Dr. Bulit Goñi⁵, quien manifiesta que se debe distribuir dichos gastos entre las jurisdicciones entre las cuales se desarrolla la actividad. Asimismo dice que este criterio viene desde el primer convenio y hace referencia al proyecto de Convenio aprobado en Córdoba en donde respecto de este tema el art.15 dice: " *Los gastos de transporte de ventas, se atribuirán en proporción a los ingresos brutos computables de cada jurisdicción*". Es decir que sólo se refería a gastos de transporte de ventas y que los mismos se asignarían en proporción a los ingresos computables.

No obstante lo enunciado la interpretación de los organismos de aplicación ha sido que dicho gasto debe dividirse entre las jurisdicciones entre las que se realiza la operación. Dicho criterio resultó plasmado en la RG 7/2006 hoy art.13 de la RG 2/2010

Gastos de transporte

ARTÍCULO 13.- Interpretar 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.

Este criterio que puede justificarse a nivel teórico es dificultoso llevarlo a la práctica, sobre todo si se trata de múltiples operaciones con distintos destinos. Siempre queda la alternativa fijada por el propio artículo 4 en razón de no poder asignarse con certeza, hacer una estimación razonable, la que podría ser la planteada por el proyecto de Convenio aprobado en Córdoba.

⁵ Bulit Goñi, op.cit.



Gastos de compra

Otro tema que ha suscitado encontradas interpretaciones es el referido a gastos de compra, especialmente los fletes de compras de mercaderías, donde si bien la Comisión Arbitral y luego la Plenaria interpretaron que eran gastos computables⁶, el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires en la causa Tejimet⁷ consideró que eran integrantes del costo de la mercadería adquirida, luego no computables. También deberíamos tener en cuenta el proyecto de Convenio Multilateral aprobado en Córdoba, donde se incluía expresamente como no computables los gastos directos de compra imputables al costo como fletes, acarreos, comisiones de compra).

En la resolución 39/2009 la Comisión Arbitral, ante un pedido de aclaración sobre si los gastos de compra resultaban computables a los fines de la construcción del coeficiente del artículo 2 expresó:

Que puesta al análisis del tema, y atento a las presentaciones efectuadas por las Provincias de Córdoba y Misiones, esta Comisión entiende que no resulta necesario proceder a lo solicitado por la Provincia de Buenos Aires, toda vez que el artículo 3º del Convenio Multilateral establece que "Así, se computará como gasto...y en general todo gasto de compra ...".

Luego, más allá de las disquisiciones que merece el tema en este momento los organismos de aplicación consideran computables los citados gastos, lo que ha llevado a que la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas solicite se revea este criterio, dado de acuerdo a la presentación realizada por la Federación⁸ se podrían dar resultados no deseables. Se da por ejemplo un profesional que tuviera actividad puramente local, pero encargó un libro en otra jurisdicción, el gasto de compra que implicaría el flete lo obligaría a inscribirse en la jurisdicción donde adquirió dicho libro, aunque allí no tuviera ingresos.

Cargas sociales

Las cargas sociales, desde el punto de vista económico tienen carácter tributario, tal es así que se las ha denominado "impuesto al trabajo". En este sentido, varios pronunciamientos de los organismos de aplicación las consideraron no computables. No obstante en un último giro de timón la Comisión Arbitral ha cambiado de opinión produciendo la siguiente resolución:

Las cargas sociales a cargo del empleador se computarán como gasto en los términos del artículo 3º del Convenio Multilateral.

Establecer que lo dispuesto en el artículo 1º de la Resolución General N° 4/2010 será de aplicación obligatoria en la confección de los coeficientes unificados para ser utilizados a partir del ejercicio fiscal 2011.

⁶ "Libertad SA c/ Ciudad Autónoma de Bs.As." R (CA) 18/2008 y R (CP) 31/2008

⁷ "Tejimet S.A. 7/08/2007

⁸ Nota presentada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas el 27/09/2010



En general puede decirse que esta modificación no tendrá demasiado efecto sobre las construcciones de coeficiente, por el hecho de que las cargas sociales son un porcentaje de los sueldos, los que ya son considerados gastos computables.

Amortizaciones

En la causa ya citada de Gillette SA c/ Provincia de Buenos Aires, también se planteó la atribución del gasto de amortizaciones según el uso que se hiciera en distintas jurisdicciones. En ese caso la Provincia de Buenos Aires se agravió por dicho tratamiento, pero la Comisión Arbitral le dio la razón al contribuyente. Luego con relación a este tópico se dictó la R (CA) 8/2008 (hoy artículo 15 de la R (CA)2/2010

“A los efectos de determinar el coeficiente de gastos conforme a las disposiciones del artículo 2º del Convenio Multilateral, la distribución de la amortización de bienes de uso deberá efectuarse en proporción a los ingresos que se atribuyan exclusivamente a cada una de las jurisdicciones donde ellos son utilizados, en el ejercicio comercial que sirve de base para el cálculo del coeficiente respectivo.

Esta disposición será de aplicación para la determinación de los coeficientes que se apliquen a partir del período fiscal 2009.”

Atribución de ingresos

Los interrogantes que plantea esta cuestión, los podemos clasificar en:

Ingresos Brutos a distribuir por el Régimen General

Este Régimen tiene, en definitiva, el carácter de residual, dado que por su intermedio se deben distribuir los ingresos provenientes de actividades no contempladas por los Regímenes Especiales.

Ingresos Brutos sujetos a distribución

Para ello los ingresos a considerar son:

- 1) Gravados
- 2) No Gravados (Exclusiones de objeto)
- 3) Que no integran la base imponible (Exclusiones de la base imponible)
- 4) Exentos

Se plantea el interrogante de cuáles ingresos se deben considerar.

Existe consenso en señalar que los ingresos a considerar son los gravados y exentos, mientras que las exclusiones de objeto y de la base imponible no deben ser tenidas en cuenta, pero hay un escollo importante, que dificulta la resolución práctica de este inconveniente: las legislaciones son diferentes y lo que para algunas puede ser exclusión de objeto, para otras puede ser una exención.

De lo antedicho es posible inferir la necesidad de que la Comisión Arbitral, a través de normas complementarias, trate de compatibilizar los distintos criterios de las diversas jurisdicciones.

Con relación a las exportaciones si bien casi todas las jurisdicciones decidieron no gravarlas, algunas adoptaron la modalidad de exclusión de objeto y otras de exención. Cómo a los fines de la construcción del coeficiente de ingresos se toman todos los ingresos gravados y exentos, el disímil tratamiento traía distorsiones. Esta fue zanjada por Resolución General de la Comisión Arbitral (artículo 7 de la RG (CA) 7/2010) que estableció



que no debían incluirse los gastos e ingresos provenientes de exportaciones para la confección del coeficiente de distribución.

Respecto a la incorporación o no de los ingresos de actividades locales por sujetos comprendidos en las disposiciones del Convenio, cabe señalar que el término *proceso único económicamente inseparable*, incluido en el artículo 1, ha dado lugar a las dos interpretaciones: 1) Convenio-sujeto y 2) Convenio-actividad.

Convenio – Sujeto o Convenio – Actividad

Lo establecido por el artículo 1º del Convenio Multilateral, al definir el ámbito de aplicación del mismo: "*Las actividades a que se refiere el presente convenio son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones,...*" dio lugar a dos posturas diferentes respecto de su interpretación.

Dalmasio⁹ nos ofrece las siguientes interpretaciones:

"Convenio – sujeto": Según esta interpretación el convenio se aplica sobre la actividad global de la empresa o sujeto, de tal forma que si una parte cualquiera de la actividad del sujeto está comprendida en el convenio, lo estarán las demás. Su fundamento radica en el hecho de considerar que la vinculación se efectúa a partir del sujeto y no de la actividad.

"Convenio – actividad" Esta segunda interpretación considera que el convenio se aplica en forma independiente para cada uno de los distintos rubros en que puede exteriorizarse la actividad global de la empresa o sujeto. Según esta interpretación, si un sujeto desarrollara actividades interjurisdiccionales y conjuntamente actividades unijurisdiccionales, estas últimas quedarían fuera de la aplicación del Convenio Multilateral.

Veamos un ejemplo: Una empresa se dedica a la comercialización de repuestos de motos en las provincias de Santa Fe, Entre Ríos y Corrientes y posee un restaurante en la ciudad de Rosario. Según el criterio del **convenio-sujeto**, las actividades están alcanzadas por las disposiciones del convenio, mientras que, siguiendo la interpretación del **convenio-actividad**, la comercialización de repuestos estaría alcanzada por el convenio pero por el restaurante se debería tributar íntegramente en la provincia de Santa Fe.

Esta última interpretación a la que adhiere mayoritariamente la doctrina, no ha sido receptada por los órganos de aplicación del Convenio Multilateral en sus resoluciones de casos particulares: A través del expediente 1/1979, resolución de la Comisión Arbitral del 26/9/1979 en "Canale Angelaccio y Cía.", y posteriormente por apelación ante la Comisión Plenaria en la causa "Iriarte y Cía. SCS" ambas situaciones resultaron a favor del principio de "convenio-sujeto".

El proyecto de reforma del Convenio Multilateral de Córdoba¹⁰ enuncia: "*cuando se desarrolle más de una actividad interjurisdiccional inescindible en grupos de jurisdicciones no totalmente coincidentes, todos los ingresos de ellas derivados serán distribuidos conjuntamente según las disposiciones del presente Convenio*".

Por lo tanto se deberá en todos los casos efectuar una sola liquidación, aun cuando las actividades interjurisdiccionales no se realicen en jurisdicciones coincidentes. Pero además, el mismo artículo en su párrafo quinto establece que:

"Quien realice actividades interjurisdiccionales inescindibles de las mencionadas en el primer párrafo, y además otra u otras estrictamente locales independientes de ella y económicamente separables de la misma, quedará solamente obligado a distribuir según

⁹ Dalmasio, a.C.- Amor, R. – Pereira, A. F. - *Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Convenio Multilateral* – Editorial Tesis – Buenos Aires, 1987

¹⁰ Proyecto de Reforma del Convenio Multilateral aprobado por Comisión Arbitral y Comisión Plenaria en 1988, que nunca fue ratificado por todas las jurisdicciones



este Convenio los ingresos que se deriven de aquella actividad interjurisdiccional, pero no los de esta o estas actividades locales que sean exclusivas de la jurisdicción."

Significa entonces que si un contribuyente comprendido en el régimen general, además de sus actividades interjurisdiccionales tiene otras estrictamente locales (tal el caso de alquilar un inmueble de su propiedad en una jurisdicción) no se computarán a los efectos de la distribución ni los ingresos ni los gastos vinculados con dichas actividades locales, por lo tanto los ingresos de las mismas abonarán el impuesto en la jurisdicción donde se obtienen.

En nuestra opinión resulta razonable dicho proceder, aun con la vigencia de las actuales normas, pero al no haber certezas respecto del tema, ello puede traer situaciones conflictivas a los sujetos de Convenio

El Proyecto de Convenio de Córdoba de 1988 en su art. 17 establece una distinción entre ingresos computables y no computables: *"Ingresos computables: A los efectos del artículo 12, inciso b) se considera ingreso computable todo el que no se mencione en la enumeración siguiente: a) Los ingresos derivados de actividades puramente locales de las mencionadas en el quinto párrafo del artículo 1º; b) Los ingresos que sean objetos de atribución directa conforme a algunos de los regímenes especiales; c) Los ingresos originados en operaciones de exportación; d) Los recuperos de incobrables y de otras provisiones; e) Los ingresos obtenidos por el desempeño de la función pública o del trabajo en relación de dependencia; f) Los reintegros de capital en operaciones financieras; g) Los ingresos originados a cualquier título de bienes de uso o de inversiones permanentes; h) Los resultados positivos por exposición a la inflación y resultados por tenencia."*

En el caso de distinta base imponible en las diversas jurisdicciones involucradas, la Comisión Arbitral interpretó que *"aún cuando la base se determine de distintas formas en las 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"* (Art. 1 R.G. (C.A.) 2/2010).

La Comisión Arbitral se pronuncia respecto al tratamiento que corresponde dispensar a las devoluciones, bonificaciones, descuentos y otros conceptos similares, ya sean cedidos u obtenidos por el contribuyente y a tal efecto el Art. 2 de la Resolución General 2/2010 (C.A.) expresa:

"A estos fines 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"

Lugar físico en que el contribuyente incorpora los ingresos

En lo concerniente a la imputación jurisdiccional de los ingresos para el Convenio Multilateral en el caso de enajenación de bienes, el silencio del convenio da lugar a varias alternativas:

- a) Lugar de concertación de la operación
- b) Lugar de entrega del producto



- c) Lugar de pago del precio
- d) Domicilio del adquirente

Aunque el primer párrafo del inc. b) del art. 2° pa rece que otorgara preeminencia al lugar de concertación, no es el criterio que actualmente siguen los organismos de aplicación del Convenio, según desarrollaremos más adelante.

Este criterio de atribuir los ingresos al lugar de concertación, fue avalado por la jurisprudencia para el caso de exportaciones (Fallo Indunor SACIF c/Pcia. del Chaco).

El proyecto de reforma de Convenio establece las siguientes pautas en el art. 18:

“La localización de los ingresos: Se entenderá que el Ingreso a que se refiere el artículo 12, inciso b) es proveniente de la jurisdicción en que vaya a producirse la utilización económica del bien, donde se efectuó la entrega del mismo, o en el domicilio del adquirente, en ese orden y de forma excluyente, siempre que el vendedor haya ejercido actividad en ella. El mismo principio se aplicará al caso de licitaciones, pero no así al caso en que la compra sea realizada en forma directa por intermedio de oficina de compra del comprador en jurisdicción del vendedor, en cuyo caso la atribución deberá hacerse al domicilio de éste.

En el caso de la prestación de servicios, los ingresos de que se trata, se considerarán provenientes de la jurisdicción en que sean efectivamente prestados, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hayan contratado.

Los ingresos de operaciones efectuadas por medio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, se entenderán provenientes de la jurisdicción en que éstos estén situados.

Los ingresos de operaciones efectuadas por intermedio de corredores, comisionistas, mandatarios, consignatarios, viajantes, demostradores u otro tipo de representación, con o sin relación de dependencia, el ingreso será atribuido a la jurisdicción de toma del pedido o domicilio del adquirente.

Los ingresos que provengan de las operaciones entre ausentes a que se refiere el último párrafo del artículo 2, serán atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.

Se entenderá por domicilio del adquirente al de sede central, salvo que la operación sea concertada por medio de sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente, en cuyo caso se considerará que lo es el de éste.

Podríamos sintetizar las pautas marcadas en este proyecto, según su grado de prelación en:

- 1) utilización económica del bien
- 2) donde se haga la entrega del mismo
- 3) el domicilio del adquirente

La pauta de utilización económica del bien ha sido ratificada por la resolución 6/96 del 30/10/96 de la Comisión Plenaria en concordancia con lo resuelto anteriormente por la Comisión Arbitral en su Resolución 4/95 del 17/07/95 con relación a una cuestión planteada por Siderca S.A., si bien se estableció que lo resuelto en dicha causa era solamente de aplicación a esa situación.



Al analizar este fallo Fernando R. Veneri ¹¹ indica que en la causa entre "Siderca contra las Provincias del Chubut, Mendoza y Neuquén los hechos a considerar son los siguientes:

- a) la sociedad posee administración en Capital Federal, su planta industrial en la Provincia de Buenos Aires y comercializa material siderúrgico en varias jurisdicciones;
- b) dentro de su operatoria suscribió un "contrato marco" con YPF para la provisión de materiales;
- c) dicho contrato fue firmado en Capital Federal y se estipulaba que YPF en función de sus necesidades emitía una orden de compra (documento llamado autorización de entrega) solicitando materiales;
- d) en dicho documento YPF fijaba el lugar donde se utilizarían los bienes;
- e) en el contrato se estipuló que la entrega se efectuaba en planta (Campana, Prov. De Bs. As.) y que YPF asumía los gastos de flete;
- f) el pago se efectuaba en Capital Federal.

La sociedad adoptó como criterio de atribución del ingreso por la venta de los materiales el lugar donde se concertó la operación, es decir Capital Federal, mientras que los Fiscos de Chubut, Mendoza y Neuquén sostuvieron el criterio que convalidó la Comisión Arbitral en su resolución 4/95 de asignarlos a la jurisdicción donde va a tener efectos esa concertación, independientemente del lugar donde ésta se efectuó.

El fundamento para ello fue el artículo 27 del Convenio Multilateral que establece el principio de la realidad económica, por lo que debe entenderse que los efectos de la concertación se cumplen en el lugar donde se utilizan los materiales o se prestan los servicios objeto de la misma."

Análisis sobre la posición de los Organismos de Aplicación: Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria sobre la atribución de ingresos

En el caso de las llamadas ventas por correspondencia u operaciones entre ausentes, tratadas en el último párrafo del Art. 1 del Convenio Multilateral, las mismas deben atribuirse a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente (Art. 2 inc. b) del Convenio Multilateral).

Sobre el particular la Comisión Arbitral en la Resolución 12/2007 ICI Argentina SA c/Pcia. de San Luis estableció *que tratándose de las llamadas operaciones entre ausentes, y ante la existencia de diversos domicilios, cualquiera fuere la naturaleza de éstos, debe considerarse domicilio del adquirente según los términos del inc. b) del art. 2º, a aquél en donde se produce la entrega de la mercadería vendida, en tanto sea uno de los domicilios del adquirente, soslayando la consideración de cualquier otro. Obsérvese que en el caso, el ejercicio activo de la actividad se despliega sólo en dos Jurisdicciones, en una se vende y en otra se compra, operación que culmina cuando el vendedor transfiere la propiedad de la cosa al comprador que la recibe en un lugar o domicilio determinado, el cual, si bien ordinariamente puede coincidir con el del llamado telefónico, fax, etc., no siempre es así, en cuyo caso, se debe privilegiar aquél donde el vendedor exterioriza, de manera concreta, el desarrollo de su actividad económica. Esta postura es compatible con la regla establecida por el art. 27 del Convenio Multilateral,*

¹¹ Veneri, Fernando R. *Convenio multilateral un nuevo enfoque en la atribución de ingresos*. Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.)Errepar, Enero 1997



que manda atribuir los ingresos teniendo en cuenta la realidad de los hechos, no los aparentes.

Que pensar de otra manera implicaría autorizar a las empresas, con el simple recurso de tener registrados ciertos domicilios de sus compradores o tener éstos más de uno, inclusive convencionales, puedan orientar la atribución de sus ingresos en la forma que les resulte más beneficiosa o si se quiere, arbitraria. En esta causa se asume entonces, que ante la existencia de diversos domicilios del comprador, partiendo la llamada o correspondencia de uno, pero la entrega del bien se produce en otro mediante el accionar físico del vendedor o de un tercero actuando por él, corresponde a la Jurisdicción donde está este último, cuando no coincida con el primero.

En el caso de prestaciones de servicios, la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria se han expedido últimamente señalando que la generación de ingresos se encuentra estrechamente ligada al *lugar donde efectivamente se realizó la prestación de servicios* descartando la posibilidad de atribuir las mismas al lugar de concertación de la operación. Esto se ve reflejado en los siguientes casos:

<u>Causa</u>	<u>Comisión Arbitral</u>	<u>Comisión Plenaria</u>
Pryam SA c/Pcia. de Buenos Aires	08/2001	09/2001
Full Medicine SA c/Pcia. de Santa Fe	10/2001	01/2002
Concesionaria del Paraná SA c/Pcia. de Entre Ríos	10/2003	02/2004
Medicina Integral Metropolitana SA c/Pcia. de Buenos Aires	28/2003	13/2004
Sanatorio Bernal SRL y otros UTE c/ Pcia. de Buenos Aires	29/2003	14/2004
Clínica y Maternidad del Sagrado Co_ Razón-Medisis-UTE c/ Pcia. de Bs.As	30/2003	15/2004
Sanatorio María Mater SA y otros –UTE c/Pcia. de Buenos Aires	31/2003	16/2004
Terminal Quequén SA c/Pcia. de Buenos Aires	01/2004	09/2005
Marcos y Hugo Libedinsky y otros UTE c/Pcia. de Buenos Aires	26/2004	
Asistencia Odontológica Integral SA c/ Pcia. de Buenos Aires	31/2004	12/2005
Compañía Americana de Multiservicios (CAM) SRL c/ CABA	21/2005	
PII Sudamericana c/CABA	02/2007	
Tesco Corporación Sucursal Argentina		



c/Pcia. de Neuquén	13/2007	29/2007
Espn Sur SRL c/Pcia. de Santa Fe	25/2008	02/2009
Hotel Internacional Iguazú c/CABA	33/2008	
Torneos y Competencias SA c/Pcia de Córdoba	56/2008	20/2009
I.G.T. Argentina SA c/CABA	38/2009	

En los últimos pronunciamientos la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria para el caso de operación entre presentes respecto de ingresos por venta de bienes, ha señalado que los mismos se deben atribuir al *lugar de entrega de los bienes* y no al lugar de concertación de la operación, aunque en determinados casos en el 2010 la Comisión Arbitral consideró válidos otros domicilios por encima del lugar de entrega de los bienes (Res.13/2010 Huyck Argentina SA c/Pcia. de Bs.As. y Res. 32/2010 Valtra Argentina Tractores SA c/ Pcia. de Buenos Aires) que analizaremos más adelante

<u>Causa</u>	<u>Comisión Arbitral</u>	<u>Comisión Plenaria</u>
Mirgor SA c/Pcia. de Córdoba	29/2002	02/2003
Lantermo SA c/ Pcia. de Tucumán	01/2003	11/2003
Valle Alto SA c/Gobierno de la CABA	04/2004	
Sauma Automotores SA c/Pcia. de Buenos Aires	12/2004	11/2005
Trainmet Ciccone Servicios (TCSA SA) c/Pcia. de Buenos Aires	33/2005	12/2006
Heil Trailer Internacional SA c/Pcia. de Buenos Aires	62/2005	05/2007
Ambest SA c/Pcia. de Buenos Aires	22/2006	18/2007
El Gran Valle SA c/Pcia. de Buenos Aires	05/2008	
DAB SA c/Municipalidad de Rosario	69/2008	
Alfacar SA c/Pcia. de Buenos Aires	29/2008	09/2009
Estisol SA c/Pcia. de San Luis	38/2010	

La Comisión Arbitral en dos pronunciamientos del 2010, Res. 13/2010 Huyck Argentina SA c/Pcia. de Buenos Aires y Res. 32/2010 Valtra Argentina Tractores SA c/Pcia. de Buenos Aires, ha convalidado una atribución distinta de los ingresos, alejándose del lugar de entrega de los mismos, teniendo en cuenta la realidad económica de las operaciones y dejando constancia de que no se convalida la atribución al "lugar de utilización económica", señalando: *Que además , y tal como se ha dejado constancia en las actuaciones, las*



mercaderías vendidas tienen características especiales, son específicas para determinada maquinarias que se encuentran en un determinado lugar geográfico, que es conocido por el vendedor al tener una relación comercial permanente y un total conocimiento de cada uno de sus clientes

Que cuando ocurre lo antes descrito se cumple acabadamente con lo dispuesto en el apartado b) del artículo 2º del Convenio Multilateral cuando expresa: "El cincuenta por ciento restante en proporción a los ingresos provenientes de cada jurisdicción ..." puesto que ello significa que los ingresos provienen de la jurisdicción donde se encuentra radicado el comprador, que puede coincidir con el de entrega de acuerdo al concepto más arriba expresado.

Que además está decir que, sin perjuicio de considerar en el caso concreto que la atribución de los ingresos por las operaciones de venta deben ser atribuidas al lugar de donde provienen los mismos, que es el lugar de entrega de las mercancías en el destino final que consta en los respectivos remitos, ello no implica convalidar el criterio de la firma contribuyente en el sentido de que esa atribución obedezca al "lugar de utilización económica" de los bienes, por entender que el mismo no se compadece con lo dispuesto en el art. 2º inc. b) del Convenio Multilateral. (Res. 13/2010)

Esa postura es reafirmada en la Res. 32/2010, cuando afirma: Que es oportuno destacar que en las actuaciones no se encuentran agregados suficientes antecedentes que permitan aseverar con precisión cual es, en definitiva, la forma en que se realizan las operaciones de venta, pero sí se considera necesario destacar que en cualquiera sea la forma de comercialización, los ingresos deben atribuirse a la jurisdicción de donde provienen.

Que dadas las características especiales que se dan en el caso concreto, el vendedor, al tener una relación comercial permanente y fluida con el comprador, que es su concesionario, 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.

Que cuando, como en este caso concreto, ocurre lo antes descrito, se cumple acabadamente con lo dispuesto en el apartado b) del artículo 2º del Convenio Multilateral cuando expresa: "El cincuenta por ciento restante en proporción a los ingresos provenientes de cada jurisdicción ...", puesto que ello significa que los ingresos provienen de la jurisdicción donde se encuentra radicado el comprador.

Servicios complementarios

Otro de los problemas del tratamiento de los ingresos es el de los concernientes a servicios complementarios.

Sobre el particular merece su análisis la Resolución 08/2003 de la Comisión Arbitral en la Causa "Maruba SCA c/Pcia. de Tierra del Fuego. La actividad principal de la empresa consistía en el transporte de cargas por vía marítima en su condición de armador en buques de su propiedad y/o charteados para ese fin, entre diferentes puertos del país, desarrollando asimismo otros servicios complementarios a su actividad de transporte de cargas.

La Provincia sostenía que el tratamiento a asignar a los ingresos provenientes de servicios complementarios –demoras, gastos por confección de documentos de aduana, utilización de los depósitos de Ushuaia, revisión de mercaderías, gastos de habilitación de aduana en Ushuaia, alquiler de contenedores, gastos por trámites de aduana por traslados de contenedores, costo operativo fijo por movimientos de contenedores- y otros relacionados al transporte que tengan el mismo origen que el de la carga del transporte, en tanto y cuanto provengan de servicios a la carga, aún cuando fueren facturados por



separado, corresponde asignarles el mismo tratamiento para su imputación por Convenio Multilateral que el que corresponde al de transporte cuyo lugar de origen era Tierra del Fuego.

La Empresa entendía que la aplicación de las normas del Convenio Multilateral en lo que respecta al encuadre de los servicios complementario del transporte o servicios a la carga, por entender que se trata de una actividad independiente, por lo que los ingresos derivados del ejercicio de dicha actividad se deben atribuir de conformidad a las disposiciones del artículo 2º en lugar del artículo 9º del Convenio Multilateral, tal como lo considerara la determinación cuestionada.

Sobre el particular la Comisión Arbitral resolvió que estos servicios complementarios son considerados por la Ley Nacional de Navegación N° 20094 que en su artículo 271 establece que *el transportador procederá en forma conveniente y apropiada a la carga, manipuleo, estiba, transporte, custodia, cuidado y descarga de la mercadería. Las partes pueden convenir que las operaciones de carga y descarga, salvo en su aspecto de derecho público, sean realizadas por el cargador y destinatario*, vale decir, que en las obligaciones asumidas por el transportista se encuentran comprendidas las actividades conexas, carga, manipuleo y otras.

En razón de ello, aún cuando se facturen en forma discriminada no significa que la contribuyente ejerza una actividad distinta. Existe en el desarrollo de la actividad una unidad inescindible entre la realización conjunta de ella y la obtención del ingreso final que conforma la base del impuesto, dando lugar al proceso único y económicamente inseparable a que se refiere el artículo 1º, primer párrafo del Convenio Multilateral.

Conclusiones

El tratamiento y análisis de los ítems desarrollados, no permite concluir:

- I. Existen mayores precisiones respecto a la atribución de los gastos que a los ingresos.
- II. En el caso de las llamadas *ventas por correspondencia u operaciones entre ausentes*, tratadas en el último párrafo del Art. 1 del Convenio Multilateral, las mismas deben atribuirse a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente (Art. 2 inc. B) del Convenio Multilateral).
- III. En lo referente al lugar físico en el que el contribuyente incorpora los ingresos, en el caso de prestaciones de servicios los pronunciamientos de los Organismos de Aplicación del período bajo análisis indican que se encuentran estrechamente ligados al lugar de efectiva prestación de los servicios, descartando la posibilidad de atribuir los mismos al lugar de concertación de la operación.
- IV. Relacionado con el punto anterior, cuando se trate de operaciones entre presentes respecto de ingresos por ventas de bienes, la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria han señalado que los mismos se deben atribuir al lugar de entrega de los bienes y no al lugar de concertación de la operación, aunque algunos fallos del año 2010 aceptan la asignación a otro domicilio de acuerdo a la realidad económica, aunque se ha aclarado que ello no implica convalidar el criterio que la atribución obedezca al "lugar de utilización económica" de los bienes por entender que el mismo no se compadece con lo dispuesto en el art. 2 inc. b) del Convenio Multilateral.
- V. Al tratarse de servicios complementarios, aún cuando se facturan en forma discriminada, ello no significa que el contribuyente ejerza una actividad



distinta, pues existe en el desarrollo de la actividad una unidad inescindible entre la realización conjunta de ella y la obtención del ingreso final que conforma la base del impuesto, dando lugar al proceso único y económicamente inseparable a que se refiere el Art.1º, primer párrafo del Convenio Multilateral.

Recomendaciones sobre acciones y posiciones a desarrollar frente a las temáticas controvertidas.

En la aplicación del Convenio Multilateral debe tenerse presente el objetivo que motivó su sanción: distribuir base imponible según el criterio de sustento territorial de **la actividad desarrollada por el contribuyente.**

Luego resulta importante llegar a un concepto de gasto computable y no computable consistente con el concepto de que el gasto es indicio de la actividad. Luego cuando la realidad demuestre que la existencia de un gasto no condice con el desarrollo de una actividad, dicho gasto no sólo no será computable, sino que tampoco puede ser base de sustento territorial.

Con respecto a ingresos, es necesario que la Comisión Arbitral, a través de normas complementarias, señale los computables y no computables (como lo ha señalado respecto a las exportaciones), pues el convenio no los clasifica como lo hace respecto a los gastos.

Es necesario fijar pautas claras respecto al lugar físico en que el contribuyente incorpora los ingresos, pues si bien los organismos de aplicación se han pronunciado en casos concretos fijando su postura al respecto, ésta ha cambiado en este último tiempo respecto a la adoptada históricamente, especialmente en el caso de operaciones entre presentes