

CONVENIO MULTILATERAL

**IMPUESTO SOBRE LOS
INGRESOS BRUTOS**

ATRIBUCION DE INGRESOS

RÉGIMEN GENERAL

Expositores: Daniela C. Cístola y Carlos F. Reyes

**AA
EF** ASOCIACIÓN ARGENTINA
DE ESTUDIOS FISCALES

OBJETIVOS

- a) Definir cuál es el criterio actual, en función de la jurisprudencia administrativa de la Comisión Arbitral (CA) y Comisión Plenaria (CP), de atribución de los ingresos a las distintas jurisdicciones, bajo el régimen general previsto en el artículo 2, del Convenio Multilateral (CM), a los fines de tributar cabalmente el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB)
- b) Analizar la R.G. (CA) 14/2017 y la R.G. (CA) 5/2021.
- c) Estudiar los principales casos concretos de los órganos de aplicación del Convenio Multilateral (CM) de los últimos 14 años.
- d) Definir los Pasos a Seguir: ¿Qué tenemos que hacer ya, (agentes económicos y sus asesores) para aplicar el criterio actual de atribución de ingresos?
- e) Estudiar el fenómeno de las presunciones y sus límites, como método de distribución de ingresos.
- f) Resumir los principales métodos logísticos que impactan en el tributo.

AGENDA DE LA REUNION

Cuestiones Previas. El Gasto como presunción de Actividad.

Cuestiones Previas. El Gasto como presunción de Actividad. RG (CA) 5/2021. Presencia Digital Significativa. Sustento Territorial.

Cuestiones Previas. El Gasto como presunción de Actividad. Consenso Fiscal (Vigente). Jerarquía Legal.

Criterios de Atribución de Ingresos S/C.M. Régimen General.

RG (CA) 14/2017. Análisis. Vigencia. Conclusión.

Casos Concretos. CA y CP. Presunciones.

Conceptos para atribuir ingresos (en estado de incertidumbre).

Límites de presunciones y la estructura legal del Hecho Imponible.

Modalidades de Comercialización y Logística.

CM



CUESTIONES PREVIAS

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.
- ¿Consenso Fiscal?

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

- **Coeficiente Unificado:**
 - Gastos 50%.
 - Ingresos 50%.
- BI: *Ingresos Brutos Devengados en el período.*

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”.

Los negocios (actividad) no se realizan de la misma manera desde 1977

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 (LCFI)**, 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, en consecuencia, que desde el punto de vista de la estructura legal del hecho imponible, el impuesto **no es un tributo 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 Dictamen de la Procuradora General de la Nación - Dr. Laura Monti- en la Causa “Telecom Argentina SA c/Prov. de Corrientes s/acción declarativa” del 14/04/2014 y 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*).

CUESTIONES PREVIAS

CONCEPTOS PRELIMINARES – IIBB y CM



A partir de lo expuesto, e ingresando al mundo del CM, se hace necesaria la existencia de un “nexo” entre el “hecho imponible” y “la potestad tributaria de una determinada jurisdicción”, para dar origen a la obligación tributaria, puesto que, como nos enseña **Mario Althabe**: *“el hecho imponible debe desarrollarse dentro del marco jurisdiccional en que se desenvuelve el poder local, es decir, su territorio”*. El lugar de devengamiento del hecho imponible.



Como elemento revelador del ejercicio de actividad dentro de un ámbito territorial subnacional, las 24 jurisdicciones han elegido el “gasto”. A partir de la existencia de gastos en una jurisdicción el CM presume que la actividad desarrollada por el contribuyente se encuentra comprendida en sus disposiciones. Se utiliza el gasto como hecho revelador de actividad, siempre que se vincule con la actividad del contribuyente (no cualquier gasto trasciende actividad), tal cual surge de los artículos 2, 3 y 4 del CM.



Aquí es donde llegamos la definición de “sustento territorial”, el cual es definido por el prestigioso doctrinario, citado en el párrafo anterior, como: *“la exigencia que la actividad del contribuyente tenga una base territorial, o sea que se desarrolle total o parcialmente dentro del ámbito jurisdiccional donde el Estado ejerce su poder...”*. El concepto es ratificado en la R.G. (CA) 5/2021.



Tan es así que en el año 1960 el coeficiente unificado estaba conformado por un 80% de gastos y 20% de ingresos, en 1964 la relación era 30% versus 70%, llegando al estadio actual donde ambos conceptos participan en idéntica magnitud en la determinación del mismo.

CUESTIONES PREVIAS

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 (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.).

!

Queda fuera del alcance del presente trabajo en análisis de las teorías de Convenio Actividad y Convenio Sujeto.

CUESTIONES PREVIAS

CONVENIO MULTILATERAL

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.

EL GASTO

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.

ELEMENTO REVELADOR DE ACTIVIDAD (PRESUNCIÓN)

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 devengo el “hecho Imponible” dentro del ámbito territorial de la misma.

Negocios por Plataformas Digitales: la CA por medio de la R.G. 5/2021 (que sustituye la RG 83/2002) crea la ficción de que hay actividad (gasto) en una jurisdicción cuando haya presencia digital significativa de un determinado sujeto en una jurisdicción.
Presencia digital = Gasto = Sustento Territorial (más allá que el agente económico no haya ejercido actividad real)

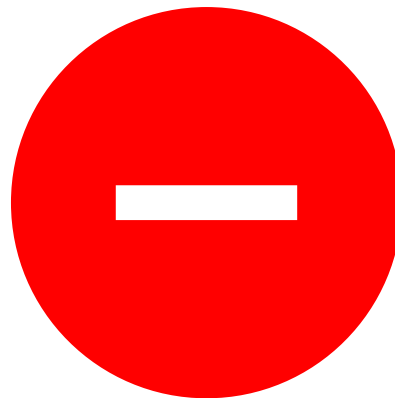
A su vez, para otorgar un encuadre legal a la conculcación de la LCFI, en el Consenso Fiscal (vigente): “*Compromisos Asumidos en Materia de IIBB - Clausula Segunda - apartado a)*”, se extiende el hecho imponible del IIBB y establece que hay nexo territorial en los servicios digitales cuando **exista presencia digital del vendedor**, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente. Lo mismo con los sujetos radicados en el exterior. Esto ya había sido receptado en los Códigos Fiscales Locales.

Por su parte, 6/05/2024, la Comisión Federal de Impuestos, por medio de su Plenario de Representantes, ratificó la Resolución N°259/2024, de Asesoría Jurídica, a través de la cual, ante una consulta de la Provincia de Córdoba, sobre el alcance de la expresión “lucrativo o no”, de la cláusula segunda, del Consenso Fiscal, se concluye que el Consenso comparte la misma jerarquía constitucional que la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

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.)”.*
- A partir del desarrollo de los negocios por plataformas digitales (que conllevan una deslocalización física) se crearon ficciones de gastos, por medio, por ejemplo, de la **presencia digital significativa**. Todo esto bajo el marco legal de los CF, la RG (CA) 5/2021 y del Consenso Fiscal (Vigente).
- En consecuencia, la CA y CP se han excedido en cuanto al uso de esta presunción (gasto), 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-
- Por lo tanto, las mismas Resoluciones, los Códigos Fiscales y el Consenso Fiscal (Vigente) violentan el artículo 9, Inciso b), apartado 1 de la Ley de Coparticipación.



CONCLUSIONES

CUESTIONES PREVIAS - RG (CA) 5/2021 (10/03/2021)

COMERCIO POR PLATAFORMAS DIGITALES

Artículo 1: “Interpretar, con alcance general, que la comercialización de bienes y/o servicios que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares efectuadas en el país, se halla encuadrada en las disposiciones del último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral”. Es decir, operaciones entre ausentes.

Artículo 2: “El sustento territorial del vendedor de los bienes o del prestador y/o locador de los servicios, a los efectos de la atribución de ingresos previstas en el inciso b), in fine, del artículo 2° del Convenio Multilateral, se configurará en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, siempre que exista

presencia digital en la misma”. Se incorpora la definición de sustento territorial a los fines del devengamiento del lugar de la actividad.

La incorporación del concepto de presencia digital es la novedad con respecto a la RG (CA) 83/2002, de forma tal de utilizar la misma conceptualización que la Ley de IVA, los Códigos Fiscales Locales y el Consenso Fiscal (2022).

CUESTIONES PREVIAS - RG (CA) 5/2021 (10/03/2021)

COMERCIO POR PLATAFORMAS DIGITALES



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

- a) El vendedor de los bienes y/o prestador del servicio efectúe operaciones a través de los medios mencionados en el artículo 1, de la presente resolución, en la jurisdicción del comprador, locatario, prestatario o usuario.
- b) El vendedor y/o prestador (por sí o a través de terceros) utilice o contrate una o más empresas, entidades, agentes, contratistas o “proveedores de servicios” para la comercialización del bien y/o servicio, en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes y servicios tales como: publicidad o marketing de la membresía, comunicaciones, infraestructura, servicios de tecnologías de la información (TI) y/o procesadora de transacciones de las tarjetas de crédito y/o débito y/u otras formas de cobro.
- c) El vendedor y/o prestador (efectúe -por sí o a través de terceros) el ofrecimiento del producto y/o servicio dentro del ámbito geográfico del domicilio del adquirente y/o tenga licencia para exhibir el contenido de ese producto y/o servicio en dicha jurisdicción. Se considera verificada esta situación cuando, con la previa conformidad y suministro de la información necesaria del usuario domiciliado en una jurisdicción, se autoricen consumos de bienes y/o servicios a través de tarjetas de crédito o débito y/u otras formas de cobro.
- d) El vendedor y/o prestador requiera para la comercialización de sus bienes y/o servicios, dentro de la jurisdicción, un punto de conexión y/o transmisión (wi-fi, dispositivo móvil, etc.) que se encuentre ubicado en dicha jurisdicción o de un proveedor de servicio de internet o telefonía con domicilio o actividad en la jurisdicción del adquirente.”

Artículo 4: “En las operaciones de comercialización de bienes y/o servicios efectuadas a través de los medios y/o plataformas previstas en la presente resolución, a los fines de la definición del domicilio del adquirente, resultarán de aplicación las previsiones establecidas por la Resolución General N°14/2017”.

CUESTIONES PREVIAS - RG (CA) 5/2021 COMERCIO POR PLATAFORMAS DIGITALES

Como podemos observar, los elementos utilizados para formalizar la operación, citados en aquella oportunidad en que se redactó la letra del Convenio Multilateral (1977), han sido en gran parte reemplazados en la actualidad, por otros medios electrónicos, plataformas digitales o aplicaciones tecnológicas.

Por este motivo, con la R.G. (CA) 5/2021, que deja sin efecto a la R.G. (CA) 83/2002, se introducen nuevos métodos de desarrollo o explotación y/o de comercialización de bienes y/o prestación de servicios, encuadrándolos en el último párrafo del art. 1° del Convenio Multilateral (ej. plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares efectuadas en el país, etc.).

Una síntesis podría ser la siguiente:

El “gasto” exterioriza “actividad” (elemento material del hecho imponible del IIBB). En materia de negocios/comercio desarrollado por medio de plataformas digitales, se crea una ficción por medio del a cual se considera que el vendedor o prestador de un servicio (operaciones entre ausentes) devenga un gasto en una jurisdicción cuando tiene presencia digital en la misma y, en consecuencia, tal cual surge del texto de la R.G. (CA) 5/2021, posee sustento territorial, activando la potestad tributaria de la jurisdicción en cuestión.

CONCLUSIONES



CUESTIONES PREVIAS - RG (CA) 5/2021 COMERCIO POR PLATAFORMAS DIGITALES

Es decir, mediante la R.G. (CA) 5/2021 de la Comisión Arbitral introduce un concepto innovador relacionado al Sustento Territorial: la Presencia Digital.

Reiteramos, se crea un ficción de sustento territorial (gasto - ejercicio de actividad), puesto que de lo contrario las jurisdicciones carecerían de potestad tributaria para gravar los ingresos generados por el desarrollo de negocios llevados a cabo por medio de plataformas electrónicas, limitándose a aquella jurisdicción en donde efectivamente hay presencia física (más allá de la estructura legal del tributo cuya base imponible se pretende distribuir).

Se modifica el CM y la estructura legal del HI del IIBB. Por lo tanto, no es una norma reglamentaria o interpretativa.

El artículo 3 establece parámetros enunciativos por medio de los cuales cualquier elemento o medio electrónico es suficiente para que se concrete la existencia de esta Presencia Digital que se introduce en esta resolución general. Y por lo tanto, si existe Presencia Digital, hay sustento territorial del vendedor en jurisdicción del comprador y brota la potestad tributaria de la misma.

Reiteramos, la R.G. (CA) 5/2021 mejora la técnica de la R.G. (CA) 83/2002, al introducir el término de presencia digital como revelador de actividad, lo cual no deja de ser una ficción puesto que los supuesto del artículo 3, no implican de modo alguno una actividad concreta en el domicilio del adquirente/prestatario y, por lo tanto, estando bajo un tributo que grava el ejercicio de actividad, mal podría la jurisdicción del domicilio del adquirente atribuirse potestad tributaria por este tipo de operación.

CONCLUSIONES



CUESTIONES PREVIAS - RG (CA) 5/2021

COMERCIO POR PLATAFORMAS DIGITALES

- La cuestión de fondo radica es que estamos frente a un tributo territorial (y el CM responde a esa realidad), mientras que en la era de los negocios por medios digitales la característica esencial es la deslocalización física.
- De ahí la confusión, por el uso de ficciones, de pretender que el IIBB actúe como un impuesto al consumo.
- Como ya nos enseñaba el Dr. Enrique Bulit Goñi, en Actualidad Tributaria (CPCECABA - 11/12/2013):

"Hoy en día las operaciones convencionales de compraventa de locaciones, prestaciones de servicios que son las que seguramente se tuvieron en cuenta allá en 1953 cuando se redactó el convenio son una pieza de arqueología...".

- A partir de esta realidad que nos describió hace 12 años, la imaginación de los fiscos, la CFI, la CA y CP se ha ido agudizando.

CONCLUSIONES



2018

Ley: 27.429

BO: 02/01/2018

Firma: 16/11/2017

Vigencia Plena: 301 días

2019

Ley: 27.469

BO: 04/12/2018

Firma: 13/09/2018

Vigencia Plena: 460 días.

2020

Ley: 27.542

BO: 12/02/2020

Firma: 17/12/2019

Vigencia Plena: 353 días.

2021

Ley: 27.634

BO: 07/07/2021

Firma: 04/12/2020

Vigencia Plena: 388 días.

2022

Ley: 27.687

BO: 04/10/2022

Firma: 27/12/2021

Vigencia Plena: hasta el día de hoy.



CUESTIONES PREVIAS CONSENSO FISCAL (VIGENTE)



Jurisdicción	¿Suscribió?	Ley de Adhesión/Ratificación	Boletín Oficial (Vigencia)
1 Nación	SI	27687	04/10/2022
2 CABA	No	Denunciado	N/A
3 Buenos Aires	SI	15330	17/05/2022
4 Catamarca	SI	5771	23/09/2022
5 Chaco	SI	3534-F	22/08/2022
6 Chubut	SI	XXIV-101	04/07/2022
7 Córdoba	SI	10798	23/03/2022
8 Corrientes	SI	6604	04/07/2022
9 Entre Ríos	SI	10949	30/12/2021
10 Formosa	SI	No	N/A
11 Jujuy	SI	6256	12/01/2022
12 La Pampa	No	N/A	N/A
13 La Rioja	SI	10479	25/01/2022
14 Mendoza	SI	9398	28/07/2022
15 Misiones	SI	XXI 71	09/06/2022
16 Neuquén	SI	3339	02/06/2022
17 Río Negro	SI	5601	27/10/2022
18 Salta	SI	8314	23/05/2022
19 San Juan	SI	2364-I	21/01/2022
20 San Luis	No	N/A	N/A
21 Santa Cruz	SI	3781	14/06/2022
22 Santa Fe	SI	14212	20/10/2023
23 Santiago del Estero	SI	7356	17/10/2022
24 Tierra del Fuego	SI	1410	08/03/2022
25 Tucumán	SI	9502	22/03/2022



CUESTIONES PREVIAS CONSENSO FISCAL (VIGENTE)

CUESTIONES PREVIAS - CONSENSO FISCAL (VIGENTE): COMPROMISOS ASUMIDOS EN MATERIA DE IIBB CLAUSULA SEGUNDA - APARTADO A)

Ampliación del Hecho Imponible:

“Determinar que el hecho imponible de este impuesto alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso, (lucrativo o no) en las jurisdicciones provinciales del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad independientemente de la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza). El impuesto recaerá sobre actividades realizadas por sujetos que tengan un nexo jurisdiccional con la jurisdicción de que se trate.”

- Servicios Digitales: en la comercialización de bienes y/o servicios que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares efectuadas en el país, el nexo de carácter jurisdiccional para sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el país estará presente cuando exista presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente.
- Se considerará como gravada la comercialización de bienes o servicios a través de medios o tecnología que permitan la realización de las transacciones en forma remota, cuando el domicilio del adquirente se ubique en territorio provincial.

Se extiende el hecho imponible más allá de las directrices de la Ley de Coparticipación, puesto que se invita a las Provincias a gravar a:

1. Los servicios digitales, extendiendo el hecho imponible del IIBB, buscando alcanzar como manifestación de capacidad contributiva a los consumos (como el IVA) de estos servicios (prestados en el exterior) y no al ejercicio de actividad.
2. Se busca gravar actividades ejecutadas en el exterior, excediendo el concepto de territorialidad del IIBB.
3. Las entidades sin fines de lucro.

CUESTIONES PREVIAS - CONSENSO FISCAL (VIGENTE): COMPROMISOS ASUMIDOS EN MATERIA DE IIBB CLAUSULA SEGUNDA - APARTADO A)

Ampliación del Hecho Imponible:

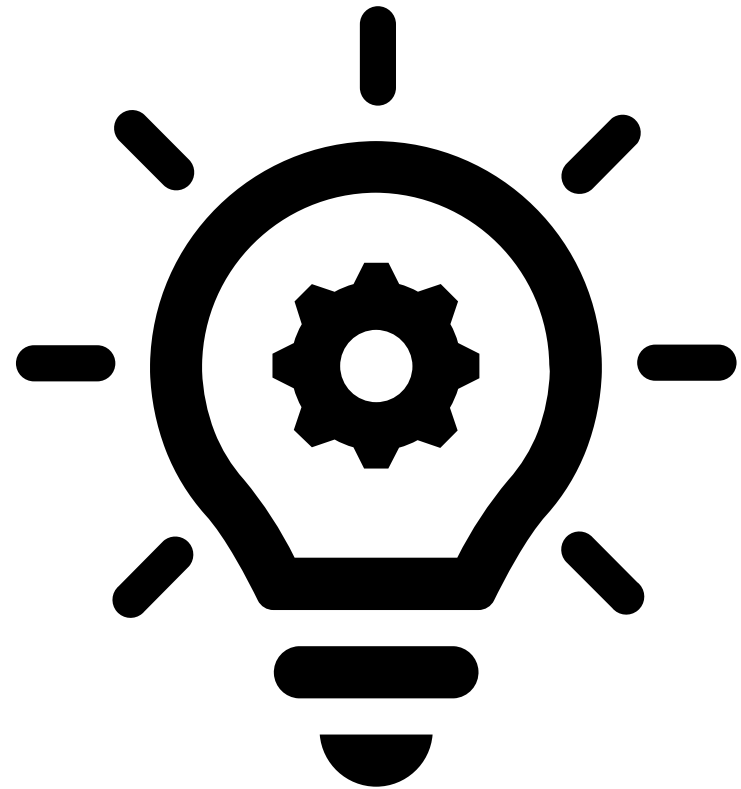
- Igualmente se gravará el comercio electrónico de **servicios digitales prestados por sujetos radicados, residentes o constituidos en el exterior** a consumidores o empresas domiciliados, radicados o constituidos en jurisdicción provincial incluyéndose el servicio de suscripción online para acceso a entretenimiento (música, vídeos, transmisiones audiovisuales en general, juegos, etc.) y la intermediación en la prestación de servicios de toda índole a través de plataformas digitales (hoteleros, turísticos, financieros, etc.), y las actividades de juego que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares.
- La comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, quedará alcanzada por el gravamen cuando se verifique que la prestación del servicio se desarrolla o utiliza económicamente en la jurisdicción, o que recae sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial o, bien, cuando el prestador o locador contare con una presencia digital en la jurisdicción, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines.

Se extiende el hecho imponible más allá de las directrices de la Ley de Coparticipación, puesto que se invita a las Provincias a gravar a:

1. Los **servicios digitales**, extendiendo el hecho imponible del IIBB, buscando alcanzar como **manifestación de capacidad contributiva a los consumos** (como el IVA) de estos servicios (prestados en el exterior) y no al ejercicio de actividad.
2. Se busca gravar actividades ejecutadas en el exterior, excediendo el concepto de territorialidad del IIBB.
3. Las entidades sin fines de lucro.

CONSENSO FISCAL (VIGENTE): SU JERARQUIA LEGAL - CFI

El 6/05/2024, la Comisión Federal de Impuestos, por medio de su Plenario de Representantes, ratificó la Resolución N° 259/2024, de Asesoría Jurídica, a través de la cual, ante una consulta de la Provincia de Córdoba, sobre el alcance de la expresión “*lucrativo o no*”, de la cláusula segunda, del Consenso Fiscal, se concluye que el “Consenso” comparte la misma jerarquía constitucional que la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.



CRITERIOS DE ATRIBUCION 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) Ultima 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) 5/2021).

2

Sustento Territorial. Ultimo 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 RG (CA) 5/2021, ratifica el concepto de sustento territorial.

La Comisión Arbitral está operando en dos sentidos:

- Ampliación del criterio “*gastos de cualquier naturaleza*”, incluyendo aquellos poco significativos por ej.: gastos de comisiones bancarias por transferencias, teléfono, internet (páginas institucionales), etc.
- 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.

CRITERIOS DE ATRIBUCION 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.
- 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.

RESOLUCIÓN GENERAL (CA) 14/2017

OPERACIONES ENTRE AUSENTES

- 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 (hoy RG 5/2021) 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.
- Reiteramos, 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.



RESOLUCIÓN GENERAL (CA) 14/2017 OPERACIONES ENTRE AUSENTES

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.

RESOLUCIÓN GENERAL (CA) 14/2017 OPERACIONES ENTRE AUSENTES

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.

RESOLUCIÓN GENERAL (CA) 14/2017

VIGENCIA - ATEMPORAL

En cuanto a la aplicación de la R.G. (CA) 14/2017, la Comisión Arbitral dice que su vigencia jurídica es **atemporal**, citando, para sostener dicha posición, la R. (CA) 10/2024 “*Interclima SA c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires (10/04/2024)*”, por medio de la cual se resolvió que:

- “...con relación al cuestionamiento de que, en los periodos que comprende la inspección no se encontraba vigente la R.G. (CA) 14/2017, motivo por el cual no resulta aplicable al caso, cabe señalar que dicha interpretación no establece un período o fecha a partir de la cual se pone en vigencia, sin perjuicio de que el criterio empleado para el ajuste era el que imperaba en su momento, se entiende que corresponde la atribución de ingresos al domicilio del adquirente de los bienes objeto de la comercialización y que, como indica la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dicho criterio coincide con lo que hoy recepta la resolución general referida”.

En este caso la Ciudad Autónoma de Buenos Aires atribuyó de forma presunta ingresos a su jurisdicción en función de la cantidad de sucursales que los clientes de INTERCLIMA tenían en la jurisdicción, algo que, por supuesto, hubiera estado vedado para el contribuyente, quien no puede aplicar presunciones al momento de atribuir ingresos.

CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - ANTE R.G. (CA) 14/2017

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.

CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - ANTE R.G. (CA) 14/2017

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, 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).

R. (C.A.) 54/2014. *“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.
- Nota: 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” (soportada con remitos), se utilizan documentos difícilmente oponibles a terceros (inclusive a otros fiscos).

CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - ANTE R.G. (CA) 14/2017

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

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

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

- 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.

- *Nota: 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 presunciones.*

- 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).

- 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.

CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - ANTE R.G. (CA) 14/2017

R. (CA) 56/2015.
“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. “Honda
Motors Argentina S.A. c/
Provincia de Mendoza”

- 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.

CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - ANTE R.G. (CA) 14/2017

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

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

- 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.

- 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”?

CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - ANTE R.G. (CA) 14/2017

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 apoya en meras cuestiones conjeturales.
- 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. 49/2016. *"Nordenwagen S.A. c/Provincia de Buenos Aires"*

- PBA sigue intentando aplicar como criterio para la atribución de ingresos 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 el 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"*.

CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - POST R.G. (CA) 14/2017

R. (CA) 4/2018 y R. (CP) 24/2018. *“Whirlpool Argentina S.A. c/Provincia de Buenos Aires”*

- La CA y CP plantean que el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos provenientes de la venta de mercaderías, no responde al lugar físico de la entrega de ellas, ni a la jurisdicción donde la operación fue concertada (criterio utilizado por el contribuyente), ni tampoco a la jurisdicción del domicilio de facturación, sino que toma importancia el lugar de destino final de las mismas, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas (en tanto y en cuanto exista sustento territorial en esa jurisdicción).
- En consecuencia, se resuelve, que la Provincia de Buenos Aires deberá readecuar su determinación atribuyendo los ingresos de las ventas de la empresa a las jurisdicciones de destino de los bienes que comercializa, en tanto la firma tenga conocimiento del mismo.

R. (CA) 38/2018 y R. (CP) 13/2019. *“OMINT S.A. de Servicios (continuadora de CS Salud S.A.) c/Provincia de Buenos Aires”*

- En este caso, dentro del mundo de los servicios, la CA observa que la controversia está referida a la asignación de los ingresos obtenidos por la contribuyente derivados de los convenios que suscribiera con diversos sujetos (particulares y, en especial, obras sociales), para la prestación médico asistencial. Los ingresos que percibe la contribuyente por este sistema se corresponden con la obligación de, eventualmente, prestar asistencia médica.
- En consecuencia, por la naturaleza de la relación contractual que se establece entre el contribuyente y sus contratantes, se entiende que los ingresos deben atribuirse en función de las cápitass, es decir a la jurisdicción del domicilio de los beneficiarios asegurados (no al correspondiente a la obra social), que son en definitiva los destinatarios de los servicios de salud.

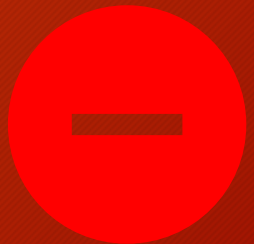
CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - POST R.G. (CA) 14/2017

R. (CA) 12/2020 y R. (CP) 4/2021. “*Mercado Libre S.R.L y otro c/Provincia de Santa Fe*”

- La apelante atribuye los ingresos por servicios de publicidad (los cuales presta por su sitio web) al domicilio del anunciante, que es quien contrata la publicidad, mientras que la Provincia de Santa Fe considera que la efectiva prestación del servicio se produce en la jurisdicción donde está radicado el usuario que ingresa a la web y tiene contacto con el aviso publicitario, por más que no exista ninguna relación contractual y documental entre Mercado Libre y quien visualiza el anuncio publicitario. El fisco determinó este último dato de forma presuntiva, por determinadas métricas de Google Analytics, información suministrada a lo largo de la fiscalización por el propio contribuyente.
- A partir de lo expuesto, los organismos de aplicación del CM ratifican el criterio del fisco y expresan que: “*dadas las dificultades que pueden existir para efectuar de forma cierta la atribución de ingresos, las jurisdicciones pueden utilizar algún parámetro que responda lo más equitativamente posible a la realidad de los hechos y, en este sentido, se entiende razonable la metodología aplicada por la Provincia de Santa Fé*”.
- Es decir, la CA y CP terminan de abrir una puerta para la utilización de presunciones cuyo límite aún no es posible advertir, tanto en materia de bienes (destino final), como de servicios (lugar de prestación efectiva).

- La resolución en el caso “*Mercado Libre S.R.L y otro c/Provincia de Santa Fe*” es una de las máximas expresiones del uso extensivo que los órganos de aplicación del CM han dado al artículo 27 (realidad económica), a partir de la aplicación de todo tipo de presunciones, al momento de atribuir ingresos.
- Es relevante volver a mencionar que la utilización de las presunciones es asimétrica entre el contribuyente (que sólo puede atribuir ingresos en función de documentación cierta y oponible a terceros) y los Fiscos o los órganos de aplicación del CM, que tienen amplios grados de libertad en la materia.



CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - POST R.G. (CA) 14/2017

R. (CP) 5/2022. “*Sucesores de Alfredo Williner S.A. c/Ciudad de Buenos Aires*”

- A los fines de aplicar el criterio de destino final se convalida la aplicación de presunciones por parte de la AGIP (CABA), en este caso consistente en la **utilización de los coeficientes declarados por los clientes del contribuyente**, para la atribución de los ingresos a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Por otra parte, la CP, reitera la imposibilidad de oponer el criterio presuntivo ante terceros fiscos (más allá que en los hechos tiene efectos concretos en la distribución de base imponible, afectándolos).
- El presente caso, que afecta a una empresa que opera en el sector de consumo masivo (alimentos), donde es habitual que la logística con las cadenas de hipermercados se instrumente con la entrega centralizada de los bienes en sus centros de distribución (careciendo, el productor, de información cierta y documentada respecto al destino posterior que el cliente le otorga a la mercadería recibida), exterioriza de forma palmaria una utilización impropia de las presunciones.

- La resolución en el caso “*Sucesores de Alfredo Williner S.A. c/Ciudad de Buenos Aires*” es una de las máximas expresiones (en consumo masivo - un sector particularmente complejo en relación a la instrumentación del “destino final”) del uso extensivo que los órganos de aplicación del CM le han dado al artículo 27 (realidad económica), a partir de la aplicación de todo tipo de presunciones, al momento de atribuir ingresos.
- Es relevante volver a mencionar que la utilización de las presunciones es asimétrica entre el **contribuyente** (que sólo puede atribuir ingresos en función de documentación cierta y oponible a terceros) y los **Fiscos o los órganos de aplicación del CM**, que tienen amplios grados de libertad en la materia.

CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - POST R.G. (CA) 14/2017

R. (CA) 2/2022 y R (CP) 17/2022. *“BGH c/Provincia de Santa Fe”*

- La CA convalida la actuación del Fisco, quien considera adecuado aplicar el criterio destino final de los bienes escindido del lugar de entrega. De esta forma se desconoce el domicilio que figura en los remitos y se utiliza el domicilio del adquirente, por orden de prelación de la propia R.G. (CA) 14/2017.
- En la presente resolución la CA agrega una frase que está siendo determinante en la actualidad y es que: *“los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho, en varias ocasiones, que no pueden juzgar o cuestionar la facultad que tienen las jurisdicciones de efectuar determinaciones sobre la base de presunciones”*.

R. (CA) 10/2022. *“Industrias Cerámicas Lourdes SA c/Provincia de Buenos Aires”*

- Resolviendo a favor del contribuyente se establece que la sola circunstancia de que el cliente asuma el pago del traslado de la mercadería no puede ser un factor para establecer que el destino final de las mismas ha sido la Provincia de Buenos Aires y, al estar frente a operaciones entre ausentes, el destino final de los bienes es el domicilio del adquirente.
- De esta forma se aplica la segregación de operaciones entre presentes y ausentes.

CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - POST R.G. (CA) 14/2017

R. (CA) 12/2022 y R. (CP) 22/2022 . “*Whirlpool Argentina S.R.L. c/Provincia de Buenos Aires*”.

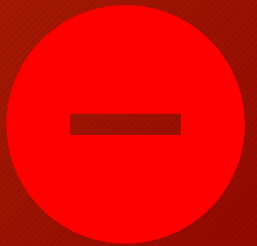
- La Comisión considera que de las actuaciones surge, en la mayoría de los casos, que el criterio expuesto por la Comisión Arbitral es el adoptado por la Provincia de Buenos Aires al efectuar el ajuste, por ello, se resuelve que si hubiere algún caso en el que la Provincia de Buenos Aires ajustó conforme al criterio de lugar de entrega y este no coincidiera con el lugar del destino final de las mercaderías, se deberá readecuar su determinación.

R. (CA) 13/2022. “*Unisol S.A. c/Provincia de Buenos Aires*”

- Utilizando la información recabada por ARBA a lo largo del expediente administrativo, la CA resuelve que es de aplicación el criterio de destino final (domicilio del adquirente) si la operación fue realizada por medios a distancia, por internet o (en lo que constituye otra digresión en relación con el texto del CM) a través de un viajante. Por otra parte, en el caso de operaciones presenciales perfeccionadas en el domicilio de Unisol, los ingresos fueron atribuidos a tal locación, mencionando que aplicar en este caso el criterio de destino final significaría prescindir de la realidad económica (artículo 27, del CM).

- Es decir, más allá del error técnico en materia de viajantes, se utiliza (de manera indubitable) la desagregación en cuanto a la modalidad de concertación de las operaciones (ausentes o presentes), no aplicándose al último caso el criterio de destino final, ciñéndose, de esta forma, a la literalidad de la R.G. (CA) 14/2017, la cual respeta lo establecido en el inciso b), del artículo 2, del CM y el último párrafo del artículo 1, del mismo cuerpo legal.

- Cabe destacar la relevancia que le otorga la CA a las respuestas de los clientes (información de terceros), referidas a la modalidad de concertación de las operaciones, documentadas a lo largo del expediente.



CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - POST R.G. (CA) 14/2017

R. (CA) 2/2022 y R (CP)
17/2022. “BGH c/Provincia
de Santa Fe”

- La CA convalida la actuación del Fisco, quien considera adecuado aplicar el criterio destino final de los bienes escindido del lugar de entrega. De esta forma se desconoce el domicilio que figura en los remitos y se utiliza el domicilio del adquirente, por orden de prelación de la propia R.G. (CA) 14/2017.
- En la presente resolución la CA agrega una frase que está siendo determinante en la actualidad y es que: *“los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho, en varias ocasiones, que no pueden juzgar o cuestionar la facultad que tienen las jurisdicciones de efectuar determinaciones sobre la base de presunciones”*.

R. (CA) 23/2021 y R. (CP)
11/2022. “Ford Argentina
SCA c/Provincia de Río
Negro”

- En este antecedente, es relevante hacer mención de que la resolución de la CA fue apelada por la automotriz y, también, por la Provincia del Neuquén.
- Esta última sostuvo en su apelación que: *“...las presunciones utilizadas por Río Negro y sobre las cuales la Comisión Arbitral consideró no tener aptitudes y facultades de revisión, tienen efectos no solamente en la modificación de las liquidaciones de un tributo local sino consecuencias también en la misma distribución de base imponible con afectación directa a otros fiscos que integran el Convenio Multilateral”*.
- Más allá de lo expuesto, finalmente, la CP ratifica la resolución de la CA, por medio de la cual se consideraba procedente la utilización de presunciones por parte del fisco de Río Negro (lugar de patentamiento de los vehículos, información provista por el RNPA) a los fines de aplicar el criterio de destino final.

CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

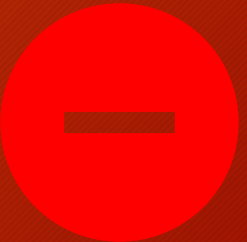
EX - POST R.G. (CA) 14/2017

R. (CP) 1/2024. “Peugeot Citroën Argentina SA c/ provincia de Corrientes”

Cita de la Resolución:

- “...el fisco, para la determinación de la obligación tributaria, ponderó los siguientes elementos de dicha relación empresarial: la actuación de los mencionados concesionarios se encuentra circunscripta a una determinada zona de influencia (...) Peugeot Citroën Argentina SA (...) tiene amplias facultades para exigirles a sus concesionarios adaptaciones en los sistemas administrativos contables a fin de que sean uniformes, como así también de inspección de sus registros. Entre Peugeot Citroën Argentina SA y sus concesionarios existe un flujo de información constante, permanente y en tiempo real, respecto a pedidos, productos, clientes...”.
- “...Por lo tanto, el hecho de que en el momento en que Peugeot Citroën Argentina SA entrega los vehículos y factura la venta a sus concesionarios, no se sepa exactamente qué unidad será vendida o en qué parte de toda la zona donde está autorizado el concesionario a operar, no representa un obstáculo para determinar el coeficiente, dado que luego de cerrado el ejercicio comercial Peugeot Citroën Argentina SA, que cierra balance el 31/12, cuenta al menos con cuatro meses para la presentación de dicho formulario”.

- Como surge del último párrafo transcrito, para la CP ya no es necesario conocer el destino final de los bienes al momento de perfeccionarse la venta.

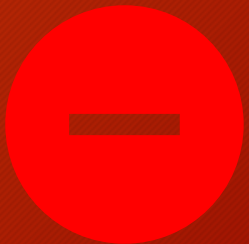


CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - POST R.G. (CA) 14/2017

R. (CA) 55/2019 y R. (CP) 2/2022. “Acme Analytical Laboratories (Argentina) SA (Bureau Veritas Argentina SA absorbente) c/ provincia de Santa Cruz”

- **La accionante** señala que presta servicios de soporte de mercado a sus compañías vinculadas del exterior y destaca que para llevar a cabo sus actividades posee en Mendoza un centro de producción desde donde realiza la recolección y preparación de material de muestreo, para luego enviarlo a sus compañías vinculadas del exterior con el objetivo de que dicho material sea analizado y probado. Asegura que en las explotaciones de los clientes (ej. Santa Cruz) sólo se realiza la extracción de una pequeña muestra y su procesamiento se cumple en el establecimiento sito en Mendoza y el análisis de la misma es remitido al exterior. Por otra parte, indica que la adquisición de insumos y repuestos de terceros tampoco se realiza en la provincia de Santa Cruz.
- **Remarca** que su tarea consiste en la preparación de la muestra mineral para el análisis químico. El proceso que se hace en Mendoza, consta de distintas etapas y, luego, se envía al Laboratorio de la Compañía en Canadá o en Chile. El envío de las muestras desde el cliente hasta Mendoza lo hace a través de terceros y también la compañía terceriza el transporte de las muestras a sus compañías vinculadas del exterior. En definitiva, señala que sólo una mínima parte del proceso se realiza en Santa Cruz (extracción de la muestra) por lo que resulta improcedente asignar la totalidad de los ingresos a dicha jurisdicción.
- **La provincia de Santa Cruz** señala que está acreditado en las actuaciones administrativas que la utilización del servicio se produce en la provincia de Santa Cruz, en ella también se extraen las muestras y, por ello, considera que la ubicación del laboratorio no modifica la modalidad de la operación que se lleva a cabo a partir de la extracción en las minas y finaliza cuando se entrega a las empresas el resultado y eso en definitiva definirá el desarrollo de los proyectos en ese mismo lugar (Santa Cruz). En ese sentido, afirma que el servicio tiene su génesis y concluye en el mismo yacimiento: es en este donde haciendo uso de sus conocimientos técnicos, se toman las muestras a partir de las cuales se efectúan los análisis en laboratorio, cuyos resultados permitirán ofrecer a sus clientes soluciones aplicables a los propios desarrollos mineros.



CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - POST R.G. (CA) 14/2017

R. (CA) 55/2019 y R. (CP) 2/2022. “Acme Analytical Laboratories (Argentina) SA (Bureau Veritas Argentina SA absorbente) c/ provincia de Santa Cruz”

•La CA sostiene que la atribución de los ingresos derivados de su prestación de servicios corresponde a la provincia de Santa Cruz ya que, en las presentes actuaciones, no se ha demostrado que las diferentes etapas del servicio prestado hayan sido realizadas en forma independiente, por lo cual las mismas integran un único servicio, destinadas a la consecución de un único resultado, lo que imposibilita determinar la magnitud del servicio en las diversas jurisdicciones en que se desarrolla la actividad prestadora de los mismos. En suma, la prestación del servicio se efectúa en la provincia de Santa Cruz, más allá de que para dicha prestación el contribuyente tenga que desarrollar alguna acción en otra jurisdicción (la que conforme lo expuesto en el párrafo anterior no puede determinarse su magnitud), ya que es en esta jurisdicción donde se hace la extracción, se entregan los resultados y, en definitiva, se lleva a cabo la explotación del proyecto minero.

La Resolución fue apelada por la Sociedad y la Provincia de Mendoza y la CP resolvió:

Que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen establecido que los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas.

- Que conforme los antecedentes obrantes en autos, los servicios brindados por la firma contribuyente fueron efectivamente prestados en la provincia de Santa Cruz, en la provincia de Mendoza y en el exterior; se trata de un servicio integral, es decir, recolección de muestras y análisis de las mismas fuera de la jurisdicción del cliente, realizándose la facturación en forma conjunta, sin discriminar el monto de cada una, lo que no hace posible cuantificar la importancia de cada una de las tareas realizadas o el valor de las mismas.
- Ante esa imposibilidad de efectuar la atribución de los ingresos conforme al lugar donde efectivamente los servicios han sido prestados y, frente a la necesidad de definir la situación fiscal del contribuyente es que las jurisdicciones han entendido que para dicha atribución se puede utilizar un método presuntivo, procedente cuando existe imposibilidad de efectuar la asignación de manera cierta.
- En el presente caso se ha considerado como válido y razonable asignar el 50% de los ingresos a cada jurisdicción: las provincias de Mendoza y Santa Cruz. En este caso el método presuntivo surge de un arbitraje de base imponible.

CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - POST R.G. (CA) 14/2017

R. (CA) 24/2024. “Orbis Mertig SAIC c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires”

• Señala la CA que “...en cuanto al apartado 1, de la RG (CA) 14/2017, cabe señalar que no obran en las actuaciones administrativas elementos para aplicar el mismo, por lo tanto, su aplicación no resulta posible. Es claro que la norma pretende para dicho caso que exista un elemento que permita establecer que la solicitud de la mercadería provino de un determinado lugar o que la mercadería fue solicitada para un determinado lugar. En el caso concreto, no obran órdenes de compra o notas de pedido que indiquen ello (...), en consecuencia no se puede aplicar”.

• Luego cita a la Comisión Plenaria en “Whirlpool Argentina SRL c/ provincia de Buenos Aires” (R. (CP) N° 15/2023), en la cual se resuelve que conforme lo establecido el apartado 2, del inciso a), del artículo 1, de la R.G. (CA) 14/2017, esto es el domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente, la Provincia de Buenos Aires deberá ajustar su pretensión y, para ello, deberá practicar una reliquidación del ajuste de ingresos, teniendo en consideración, para dicha asignación de los ingresos, los coeficientes declarados por los clientes de Whirlpool Argentina SRL a los efectos de proporcionar el destino final de los bienes.

- Es decir, se asocia “domicilio de la actividad principal”, cuando el cliente opera en más de una jurisdicción, con los coeficientes declarados ante la Comisión Arbitral (CM05), puesto que es ahí, por orden de prelación, donde se presumen que se concreta del destino final de los bienes.
- Esto no es novedoso y encontramos el primer antecedente en la mencionada R. (CP) 5/2022, expediente “Sucesores de Alfredo Williner S.A. c/ Ciudad de Buenos Aires (10/03/2022)”, en la cual a los fines de aplicar el criterio de destino final se convalida la aplicación de presunciones por parte de la AGIP (CABA), en este caso consistente en la utilización de los coeficientes de ingresos declarados por los clientes del contribuyente, para la atribución de los ingresos a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Por otra parte, la CP, reitera la imposibilidad de oponer el criterio presuntivo ante terceros fiscos (más allá que en los hechos tiene efectos concretos en la distribución de base imponible, afectándolos).

CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - POST R.G. (CA) 14/2017

R. (CA) 34/2024.
“AUTOSAL SA c/ Provincia de Buenos Aires”

- Habiendo dejado de lado los criterios aplicados por AUTOSAL y ARBA, la Comisión Arbitral concluye que el parámetro razonable es el previsto el apartado 2, del inciso a), del art. 1, de la R.G. (CA) 14/2017, esto es: “Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente”, por lo que la Provincia de Buenos Aires deberá ajustar su pretensión y, para ello, deberá practicar una reliquidación del ajuste de ingresos, teniendo en consideración para dicha asignación los coeficientes declarados por los clientes de AUTOSAL a los efectos de proporcionar el destino final de los bienes.
- En este caso sólo aplica a los ingresos cuya atribución fue cuestionada por la ARBA, por vincularse con clientes, retails de electrodomésticos o de consumo masivo en general, a los cuales se les entregaba la mercadería (objeto de venta) de manera centralizada en sus centros de distribución (nacionales o inter-jurisdiccionales).

R.(CA) 9/2025. “Kronen Internacional S.A. c/Provincia de Santa Fe”

- La provincia cuestionó el criterio del contribuyente de atribuir los ingresos al lugar de entrega de la mercadería cuando la misma se efectivizaba de forma centralizada en el centro de distribución del cliente, el órgano de aplicación del CM convalidó el criterio aplicado por el contribuyente con relación a dos clientes (de un listado mayor objeto de cuestionamiento por parte del fisco), para lo cual ponderó la prueba informativa aportada a lo largo de la fiscalización, en la cual se consignaba que no tenía conocimiento del destino que se le daba a la mercadería una vez que la misma era recepcionada en su centro de distribución (como es razonable en cualquier relación comercial).



CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - POST R.G. (CA) 14/2017

R.(CA) 9/2025. “Kronen Internacional S.A. c/Provincia de Santa Fe”

La Comisión Arbitral sostuvo:

- “Que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho que sin interesar el modo en que se perfeccionan las operaciones a los fines de establecer de donde proviene el ingreso es importante tener en cuenta el destino final de las mercaderías, respondiendo ello a la aplicación del artículo 27 del Convenio Multilateral”.
- “Que cabe señalar que, en concordancia con la interpretación de la resolución determinativa, no existen elementos probatorios que permitan establecer con absoluta certeza cuál ha sido el destino final de los bienes”.
- “Que de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, se observa que de los varios requerimientos en el marco de la fiscalización que le efectuara el fisco a Kronen Internacional SA, este aporta remitos y facturas respecto de sólo dos clientes: Electrónica Megatone SA y Bazar Avenida SA. De dicha documentación no se advierte que pueda aplicarse, respecto de estos dos clientes, el apartado 2., inc. a), del artículo 1° de la Resolución General N° 14/2017, como lo ha hecho el fisco”.
- “Entonces, siguiendo el orden de prelación dispuesto por dicha resolución general, en este caso concreto y conforme lo obrante en las actuaciones, respecto de los clientes Electrónica Megatone SA y Bazar Avenida SA, corresponde aplicar el apartado 3., inc. a), de su artículo 1°, esto es: “Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes”; ya que este es el único domicilio conocido por Kronen Internacional SA al momento de la venta (las ventas que realizan, de forma posterior, sus clientes, son ajenas a las efectuadas por la fiscalizada y la atribución de los ingresos generados por estas es materia extraña al presente caso concreto)”.
- “Por lo expuesto, corresponde en este punto, hacer lugar a la acción interpuesta”.

CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

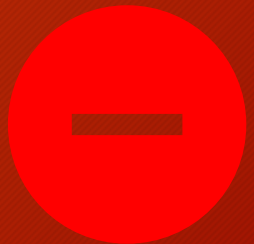
EX - POST R.G. (CA) 14/2017

R.(CP) 9/2025. “*Marolio SA c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires*”

• A pesar de que la propia CA reconoce que, de acuerdo a las constancias que obran en el expediente, en el presente caso no es posible establecer el destino final de los bienes por parte del contribuyente (lo cual es incluso reconocido por los clientes de Marolio sobre los cuales se practica el ajuste - circularizaciones), bajo la aplicación del artículo 27, se atribuyen los ingresos en función de los coeficientes de los mismos y no del lugar de entrega, criterio este último aplicado por la apelante.

LA CP considera que:

- En relación con los clientes Wal-Mart y Jumbo, estos tienen actividad interjurisdiccional con varias sucursales, hecho reconocido por el propio accionante, **por lo que no existen dudas de que el destino final de los bienes no es unívoco**. Es más, el apartado 2., del inciso a), del artículo 1, de la RG 14/2017, no refiere a un único domicilio.
- En consecuencia, la CA buscó un parámetro razonable para estimar, de la forma más cercana posible a la realidad económica, el destino final de los bienes, y surge del propio recurso de apelación que el contribuyente reconoce que los bienes no son utilizados, transformados o comercializados por sus clientes en el centro de distribución. Por lo tanto, confirmar el criterio utilizado por el apelante implicaría prescindir de la realidad económica.
- El coeficiente, cabe apuntar, si bien refleja distintos aspectos del desarrollo de la actividad del cliente y más allá de las objeciones que plantea el apelante, es sin duda más apropiado que asignar la totalidad de las operaciones a un único domicilio (centro de distribución) cuando el destino final de los bienes no es dicho lugar.
- **Marolio SA critica el parámetro utilizado sin siquiera esbozar otro que permita acercarse de mejor manera a la realidad económica.**



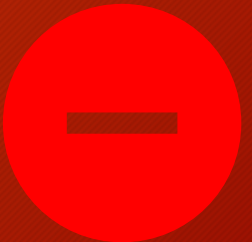
CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - POST R.G. (CA) 14/2017

**R.(CP) 9/2025. “Marolio SA
c/ Ciudad Autónoma de
Buenos Aires”**

LA CP considera que:

- Por lo expuesto, el criterio utilizado por la Comisión Arbitral es razonable y permite, asimismo, acercarse a la realidad económica, mientras que la postura del apelante prescinde de la misma. Por ello, cabe ratificar lo resuelto por la Comisión Arbitral.
- Asimismo, Marolio SA indica que existiría una contradicción entre lo resuelto en este caso y en la Resolución (CA) 3/2021 “Expte. 1587/2019 Sucesores de Alfredo Williner SA c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires”. Si bien en el citado caso se tomó en cuenta el hecho de que el contribuyente no hubiera probado que desconocía el destino final de los bienes, lo cierto es que, ante la ausencia de datos en el expediente, se consideró razonable el criterio utilizado por el fisco (uso de coeficiente).
- Corresponde señalar sobre el particular, que de ninguna manera dicho precedente limitó la aplicación de este parámetro (coeficientes declarados por los clientes Marolio SA a los efectos de proporcionar el destino final de los bienes) a casos en los que el contribuyente no hubiera probado su desconocimiento del destino final. Por lo tanto, no se observa contradicción alguna con lo resuelto en la resolución apelada.



CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - POST R.G. (CA) 14/2017

R. (CA) 11/2025. “Servicio Electrónico de Pago SA c/ provincia de Buenos Aires”

- Su actividad se centra en la prestación del servicio de cobro de facturas para las entidades adheridas al sistema conocido como Pago Fácil y, además, como consecuencia de la misma, SEPSA es receptora de un significativo volumen de billetes en efectivo de baja denominación, los cuales puede cambiar a empresas que requieran billetes de baja denominación para el desarrollo de sus actividades específicas a cambio de una retribución (comisión) por el servicio de provisión de billetes. Este segundo servicio se presta físicamente de forma íntegra en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires (donde atribuye los ingresos por comisiones).
- Ahora bien, el fisco de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), plantea que los billetes, que posteriormente serán objeto del servicio de provisión de billetes, tienen su origen en las sucursales de Pago Fácil, muchas de ellas ubicadas dentro de su territorio y, en consecuencia, estimó razonable, bajo el principio de realidad económica, atribuir esos ingresos de manera proporcional en función del volumen de transacciones realizadas en cada una de ellas (por el cobro de facturas). Este criterio fue ratificado por la Comisión Plenaria.
- Se puede advertir que se utiliza una presunción basada en otra actividad (cobro de facturas), que es temporalmente previa a la prestación del servicio de provisión de billetes y cuya naturaleza es diferente. Ambos servicios son diferentes: cobro de facturas versus provisión de billetes.
- La CA en efecto, sostuvo que cabe resaltar que considerando que la disponibilidad de fondos prestables por parte del contribuyente surge de la operatoria realizada por la firma en todas las jurisdicciones donde actúa, sin determinar de manera precisa la contribución de cada jurisdicción, se considera razonable distribuir los ingresos generados por ese excedente de fondos entre todas las jurisdicciones que generan dicho excedente. Por ello, el fisco procedió a asignar tales ingresos a cada una de las jurisdicciones de manera proporcional al volumen de transacciones de cada una, tomando como parámetro para distribuir este rubro, el porcentaje asignado en el rubro principal “ingresos por servicios”, lo que cabe confirmar .

CASOS CONCRETOS - DOCTRINA DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA - ATRIBUCION DE INGRESOS

EX - POST R.G. (CA) 14/2017

R. (CA) 11/2025. “*Servicio Electrónico de Pago SA c/ provincia de Buenos Aires*”

- Se reitera que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho que ante la falta de certeza para efectuar la atribución de ingresos, la misma debe efectuarse conforme a un parámetro que responda lo más equitativamente posible a la realidad de los hechos y, en este sentido, no habiendo el contribuyente acreditado el lugar en que se efectuó la prestación, no puede reprocharse la metodología empleada por la provincia de Buenos Aires para la atribución de los mismos, por cuanto luce acorde a la realidad económica que trasunta la operatoria y que, como principio, es rector en la aplicación del Convenio Multilateral (artículo 27).

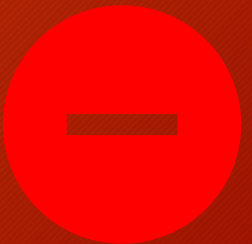
- En consecuencia, la CA no hacer lugar a la acción interpuesta por Servicio Electrónico de Pago SA.

Conclusiones del Caso:

- Bajo el principio de realidad económica se contribuye al desarrollo de presunciones al igual que en el caso del destino final en los supuestos de venta de bienes.

- Entre otros, un problema que surge de la utilización masiva de presunciones es la asimetría en su aplicación entre los contribuyentes y el Fisco.

- SEPSA no podría haber aplicado una presunción (más allá que la presente carece de razonabilidad) por ser inoponible a terceros fiscos (ej. AGIP).



CONCEPTOS PARA ATRIBUIR INGRESOS (EN ESTADO DE INCERTIDUMBRE)

- Nunca existieron certezas de este tipo, dado que estamos en un terreno en el cual hay veinticuatro jurisdicciones en pugna en cuanto al ejercicio de sus potestades tributarias, pero todo se ha exacerbado a partir del concepto de destino final del bien y la consecuente utilización de presunciones por parte de los fiscos.
- Hoy, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tienen luz verde, por parte de los propios organismos de aplicación del CM, para la utilización de diferentes tipos de presunciones. Esto trasciende en que no hay espacio para que el contribuyente pueda determinar sus coeficientes de ingresos de una forma cabal que lo escude ante eventuales futuros reclamos de las jurisdicciones en las cuales ejerce actividad.
- Por supuesto, el nivel de incertidumbre dependerá de la complejidad de la actividad que desarrolla el agente económico. No es la misma situación la de una empresa que desarrolla negocios digitales, que una empresa con una operación logística compleja (consumo masivo) o una empresa que produce y comercializa bienes de capital (donde existe mayor trazabilidad en las operaciones).
- Más allá de lo expuesto, como mencioné, si nos ceñimos (estrictamente) a un análisis teórico y volvemos a la lectura del antecedente *Unisol*, se podría decir que el procedimiento que debería seguir un contribuyente del régimen general, del CM, hoy en día, para atribuir ingresos, específicamente en materia de venta de bienes, sería el siguiente:



CONCEPTOS PARA ATRIBUIR INGRESOS (EN ESTADO DE INCERTIDUMBRE)

- En primer lugar:
 - Se debe desagregar a las operaciones efectuadas entre presentes de aquellas realizadas entre ausentes, más allá de todos los antecedentes que fueron refractarios a realizar la mencionada separación en el caso de que se estuviera en presencia de una relación comercial permanente y continua. Esta tarea se debe realizar operación por operación y no de forma agregada por cliente.
 - Por su parte, en el caso de aquellas que se hubieran concretado entre presente, sólo se definió, con meridiana claridad, el tratamiento a otorgar a las ventas de mostrador.
 - La mencionada segregación (presentes o ausentes), en el mundo de los portales digitales de ventas o de toma de pedidos, es cada vez más compleja de realizar, puesto que en la mayoría de los casos la relación comercial termina siendo híbrida, por eso hacen sentido, en cuanto a la realidad económica, las resoluciones sobre casos concretos en las cuales fue soslayado este extremo.



CONCEPTOS PARA ATRIBUIR INGRESOS (EN ESTADO DE INCERTIDUMBRE)

- En segundo lugar:
 - Una vez desagregadas las operaciones, según su modalidad de su concreción, se deben atribuir los ingresos siguiendo los lineamientos del inciso b), del artículo 2, del CM y la R.G. (CA) 14/2017, esto es:
 - En el caso de operaciones entre presentes, específicamente de mostrador (documentadas de forma indubitable en cuanto a la metodología), los ingresos deben ser atribuidos al domicilio del vendedor.
 - En el caso de operaciones entre ausentes, las cuales incluyen aquellas realizadas por medios digitales o electrónicos, según lo establecido por la R.G. (CA) 5/2021, se deben atribuir al domicilio del adquirente, el cual será el destino final del bien.
 - Cuando llega el momento de definir qué se entiende por destino final del bien, nos encontramos frente a una situación que no tiene resolución posible para el contribuyente, en tanto y en cuanto, estén habilitados los veinticuatro fiscos a utilizar presunciones (diferentes) y, simultáneamente, la CA y CP se declaren (sistemáticamente) incompetentes a la hora de expedirse sobre la pertinencia de las mismas o, en su defecto, apliquen una presunción diferente a la aplicada por el fisco pertinente (Ej. *Autosal*).
 - A esto se suma la falta de aplicación del Protocolo Adicional.



CONCEPTOS PARA ATRIBUIR INGRESOS (EN ESTADO DE INCERTIDUMBRE)

CONCLUSIONES:

- Como en todos los aspectos de la vida, ante la incertidumbre se deben redoblar los esfuerzos para mitigar los riesgos. En este caso, los contribuyentes del régimen general deberían poder tener documentadas de forma fehaciente e indubitable (inclusive, por medio de “acuerdos” con sus clientes) la metodología de concreción de sus negocios. Por supuesto, en determinados sectores de la economía esto no es sencillo, pero nunca es imposible.
- No hacer todos los esfuerzos en esta materia (que abarca al área comercial, logística, legal y administrativa de una organización) conlleva un costo tributario, por una eventual doble imposición a la cual será sometido el contribuyente (contingencia), dada la inaplicabilidad del Protocolo Adicional. Este costo debe ser cuantificado año a año, al momento de determinar los coeficientes unificados a aplicar.
- Volviendo los casos *Unisol* y *Kronen*, podemos apreciar que la CA ponderó, casi en primer término, las respuestas que oportunamente brindaran los clientes de las firmas objeto de reclamo a los fiscos (ARBA y API). Esto lo dejó de lado en *Marolio*.
 - En *Unisol*, por ejemplo, a partir de esta prueba es que se resuelve atribuir a la Provincia de Buenos Aires las ventas de mostrador, en las cuales se declara inaplicable el concepto de destino final del bien, en virtud del artículo 27, del CM.



CONCEPTOS PARA ATRIBUIR INGRESOS (EN ESTADO DE INCERTIDUMBRE)

CONCLUSIONES:

- Por otra parte, el contribuyente, en el caso de operaciones entre ausentes (y también aquellas entre presentes que no sean de mostrador), en donde está obligado a atribuir los ingresos al domicilio del adquirente, el cual será el destino final del bien, debe tener en cuenta lo establecido en el último párrafo, del inciso a), del artículo 1), de la R.G. (CA) 14/2017.
 - Esto implica, que deberá soportar con documentación fehaciente, oponible a terceros, la elección que haga de la jurisdicción a la cual atribuya los ingresos y abstenerse de utilizar meras presunciones o información de terceros que no tenga valor legal.
- Por supuesto, como el contribuyente se debe limitar a utilizar documentación fidedigna y los fiscos pueden utilizar diferentes datos presuntivos aportados por terceros, la probabilidad de contingencia siempre estará latente, aportando, el tener un buen soporte documental, mayores probabilidades de éxito ante un litigio, especialmente en instancia judicial.



CONCEPTOS PARA ATRIBUIR INGRESOS (EN ESTADO DE INCERTIDUMBRE)

CONCLUSIONES:

Hoy podemos ratificar que (a partir de todo lo expuesto) que:

- a. La preponderancia que tiene la realidad económica por sobre la documentación a los fines de atribuir ingresos y de ahí la libertad plena para aplicar presunciones que tienen los fiscos. Ahora bien, reiteramos, el contribuyente, por su parte, no puede dejar de determinar sus coeficientes en virtud de documentación cierta que pueda oponer a terceros y que emane de sus registros contables y comerciales.

Todo esto crea una asimetría en la relación jurídico-tributaria, en principio insalvable ante la jurisprudencia administrativa de la CA y CP, que conculca de forma flagrante las normas positivas del Federalismo de Concertación, los límites al ejercicio de las potestades tributarias provinciales emanados de la Constitución Nacional y que se exacerba ante la falta de una tutela jurisdiccional efectiva en relación con las resoluciones de los órganos de aplicación del Convenio Multilateral.

- b. La propagación de la utilización, a partir del apartado 2, del inciso a), del art. 1, de la R.G. (CA) 14/2017, de los **coeficientes de los clientes**. Dicha presunción carece totalmente de razonabilidad, puesto que el coeficiente de ingresos de un retail se compone de ventas de un sin número de bienes que nada tienen que ver con los que el contribuyente, cuyos coeficientes son cuestionados, le vendió. Es más, por último, si fuera correcta la presunción, también sería inadecuada en cuanto a la distribución de la base imponible por la superposición que habría entre la “actividad de elaboración” y la “actividad de venta minorista”.



CONCEPTOS PARA ATRIBUIR INGRESOS (EN ESTADO DE INCERTIDUMBRE)

CONCLUSIONES:

Hoy podemos ratificar que (a partir de todo lo expuesto) que:

- c. La imposibilidad material de que un contribuyente utilice una presunción de este tipo porque existe un desacople temporal entre la elaboración de sus propios coeficientes unificados y los de sus clientes. Recordemos que hoy los nuevos coeficientes unificados se aplican en el anticipo 1 y 4, del IIBB, según la fecha de cierre de los Estados Contables.
- d. La vigencia legal de carácter atemporal de la R.G. (CA) 14/2017.
- e. La aplicación de la R.G. (CA) 14/2017 a todo tipo de operaciones (entre presentes y ausentes).
- f. Que el destino de los bienes no es necesario que sea conocido al momento de concretarse la venta.



LÍMITE A LA APLICACIÓN DE PRESUNCIONES

- El límite para la aplicación de las presunciones en materia de atribución de ingresos lo encontramos en la estructura legal del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo las directrices de la LCFI.
- No se puede establecer un criterio de atribución de ingresos que violente la estructura legal del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, más allá que surja de una resolución general interpretativa o sobre un caso concreto, de la Comisión Arbitral o Plenaria, o por resoluciones de las administraciones tributarias provinciales (ej. aquellas que establecen regímenes de percepciones). Menos aún, una presunción que tenga tal fin. Ese es el límite. Es un límite, simple, de carácter legal, que hace a la supervivencia de la relación jurídico-tributaria.
- Las resoluciones de los órganos de aplicación del CM, y las propias de las jurisdicciones locales, deben analizarse de forma armónica con la Constitución Nacional, la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos y el Convenio Multilateral.
- Siempre que se decida sobre a qué jurisdicción atribuir un ingreso (es decir, que jurisdicción tendrá potestad tributaria), se debe atender a: a) los límites en el ejercicio de las potestades tributarias según la Constitución Nacional y el Derecho Interestatal; b) en ese marco, la estructura legal del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; c) la interpretación cabal del CM, teniendo en cuenta las circunstancias en las cuales fue suscripto; d) el gasto, vinculado con la actividad gravada, como principio revelador de actividad y e) lugar de devengamiento del hecho imponible. Reitero, todo se debe de analizar de forma armónica.

LIMITE A LA APLICACIÓN DE PRESUNCIONES

- Tener en cuenta la estructura legal del tributo, implica desapoderarse de la intención de convertirlo en un impuesto a los consumos (por medio de presunciones) y resolver los casos concretos bajo la premisa de que se está frente a un impuesto que grava el ejercicio habitual de una actividad económica a título oneroso con fin de lucro. Es decir, un impuesto de carácter territorial, con todos los límites que tiene dicha concepción en épocas en donde la deslocalización de las actividades económicas, producto de la aplicación de las nuevas tecnologías (ej. digitales), es la regla para realizar los negocios. De ahí la utilización de la palabra anacrónico para definir al IIBB, como lo he hecho de forma deliberada a lo largo del presente trabajo.
- Como mencionaba hace 12 años el Dr. Enrique Bulit Goñi : "Hoy en día las operaciones convencionales de compraventa de locaciones, prestaciones de servicios que son las que seguramente se tuvieron en cuenta allá en 1953 cuando se redactó el convenio son una pieza de arqueología...". He aquí el nudo del problema.
- La solución no pasa por crear presunciones flagrantemente ilegales, si no por volver a las fuentes del federalismo de concertación y dar (aunque de forma tardía) cumplimiento a la cláusula transitoria sexta, de la reforma constitucional de 1994, con base en el inciso 2, del artículo 75, de la CN.

MODALIDADES DE COMERCIALIZACIÓN Y LOGÍSTICA

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.

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

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".

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.

BIBLIOGRAFIA

Jurisprudencia Corte Suprema de Justicia de la Nación:
<https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/fallos/consulta.html>

“El Convenio Multilateral. Análisis Teórico Práctico”. Mario Enrique Althabe y Alejandra Sanelli. Editorial Le Ley. Año 2001.

“Derecho Constitucional, Financiero y Tributario Local. En homenaje al profesor emérito doctor José O. Casás y al doctor Enrique Bulit Goñi”. Editotial AD-HOC. Año 2015

“Convenio Multilateral: criterios sobre comercio electrónico”. Dra. Sanelli, Alejandra. Checkpoint. Thomson Reuters.

“Atribución de ingresos para Ingresos Brutos de Convenio Multilateral”. Dr. C. P. Enrique Bulit Goñi. Actualidad Tributaria. CPCECABA (11/12/2013).

Convenio Multilateral.

Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (23.548).

Consenso Fiscal (vigente).

Comisión Arbitral: <https://www.ca.gob.ar/>

“Convenio multilateral. Servicios de cobertura de salud per cápita. Atribución de ingresos. Ante una reciente resolución general de la Comisión Arbitral”. Amaro Gómez, Richard Leonardo. Checkpoint. Thomson Reuters.



**Gracias y
Consultas**