

**DISTRIBUCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE:
EN OPERACIONES ENTRE AUSENTES.
PROBLEMÁTICA**

ÁREA III: TRIBUTARIA

**Tema 1: Tributos provinciales y municipales. Ingresos
Brutos. Otros Tributos provinciales y municipales.
Convenio Multilateral**

Autor:

Julio Eduardo Aramayo Alberto
cpnaramayo@sinectis.com.ar
0387 - 155008416

**19 Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias
Económicas – Mendoza
17 al 19 de Octubre**

INDICE

I.- Introducción.....	1
II.- Normas en vigencia	4
III.-Interpretaciones.....	5
IV.-Distinción entre operaciones entre ausentes y presentes.....	9
V.- Situaciones conflictivas – Casos concretos.....	10
IV.- Conclusiones.....	24

RESUMEN

En el presente trabajo trato de explicar cuales son las dificultades que tiene el actual Convenio Multilateral en su aplicación, para la operaciones contempladas en el artículo 1° parte final y el artículo 2° inc. b) del Convenio Multilateral.

Independientemente que se merite una modificación global del Convenio Multilateral sancionado en Salta en el año 1977, por el tema del presente trabajo y las cambiantes situaciones del comercio o de las legislaciones de fondo o del comercio en si, deben adecuarse a la norma impositiva.

Desde nuestro lugar de especialistas en la materia tenemos la obligación de señalarlo pero como esta íntimamente relacionado con la política de las provincias, nuestra limitación se acentúa cada vez más.

No obstante lo señalado, no debemos perder la idea que al estar incorporados en un consejo o colegio de graduados, nuestro pedido debe ser reiterativo para una eventual modificación y participación de los profesionales en ciencias económicas.

Se señalaron varios casos concretos y se nota la diversidad de situaciones que llevan a los organismos del Convenio Multilateral a interpretar de distintas maneras, por el empuje de las jurisdicciones que buscar llevar a sus arcas la recaudación que el político de turno les solicite.

Así decimos, que en torno a una mejor forma de atribuir los ingresos es un

tema que debe efectuarse lógicamente con el acuerdo de todas las jurisdicciones, sabiendo que en algunos casos puede ser favorable y en otros desfavorables en lo que respecta a la distribución de la materia imponible.

Finalmente, es mi deseo que las expresiones vertidas en este presente trabajo sean objeto hacerse realidad para una eventual modificación del Convenio Multilateral, sin dejar de señalar, como exprese en parte del mismo, que no son los únicos problemas que existe en su aplicación.

DISTRIBUCION DE BASE IMPONIBLE: EN OPERACIONES ENTRE AUSENTES. PROBLEMATICA

I.- INTRODUCCION

El Convenio Multilateral es uno de los compendios más antiguos dentro de nuestro sistema tributario argentino, en lo que respecta a su aplicación y que se mantiene sin ninguna modificación de fondo, en cuanto a su estructura. La función principal es la de evitar la doble o múltiple imposición. Haciendo un poco de historia, el primer Convenio de esta índole que existió en nuestro país se remonta al año 1953. Si bien fue actualizado en diversas oportunidades y ahora nos rige el sancionado en la Provincia del Salta en el año 1977, subsisten vacíos interpretativos que han dificultado su aplicación a lo largo del tiempo, ya sea por la simple actualización del derecho de fondo, las figuras económicas, las interpretaciones que le dan los contribuyentes y los respectivos fiscos adheridos en su aplicación.

Uno de los aspectos que crean continuamente problemas de interpretación en las disposiciones del Convenio a efectos de la distribución de la base imponible, es en el régimen general y más precisamente lo que la doctrina denomina contratos entre ausentes. Sobre la distribución de la base imponible, en la forma de contratar la venta entre ausentes referido a bienes y/o servicios; los componentes de ingresos y gastos, que sirven en la conformación del coeficiente unificado del régimen general, vemos que se torna dificultoso a la hora en que el contribuyente debe efectuar la mencionada distribución.

Si partimos de la definición en el texto del Convenio de los ingresos y gastos, concluimos que las mismas son escuetas, poco ilustrativas y crean una complejidad a la hora de su aplicación concreta a las diversas situaciones que las distintas actividades sometidas al gravamen se plantean.

El objetivo del presente trabajo es demostrar como de la escasa definición de la atribución de ingresos y menor medida de los gastos, se llega a una enumeración de situaciones que se dan para la apropiación de la base imponible y que considero que

se efectúan en función de las interpretaciones de los Organismos del Convenio Multilateral tanto en la emisión de resoluciones generales como en los casos concretos.

Todo lo mencionado precedentemente es tenido en cuenta al momento de considerar que el Convenio Multilateral está concebido para distribuir la base de imposición lo mas razonablemente posible, aspecto que desde mi punto de vista no se esta cumpliendo. Por este motivo es que la doctrina en general coincide en que esta llegando el momento de propugnar una reforma del Convenio, sin dejar de expresar que se tiene un buen antecedente en el convenio del año 1988 concretado en la Provincia de Córdoba mas las resoluciones generales y casos concretos que se dieron a lo largo de estos últimos años.

La idea del presente trabajo es saber que lo que esta escrito en el Convenio Multilateral, en el artículo 1º ultimo párrafo, son las operaciones entre ausentes; como lo define o expresa la Comisión Arbitral cuando trata los casos particulares tampoco los llama operaciones entre ausentes pero en cambio la doctrina en diferentes artículos que citaremos, si es explicita en denominarlos. Como también lograr sacar algunas conclusiones que es lo mas certero en la distribución de ingresos y respectivos gastos, y por ultimo si es necesario o no modificar el Convenio a efectos de tener mayor exactitud en la letra del mismo, ya sea por que debe modificarse en si o por la lógica adecuación a las nuevas figuras del comercio imperante.

Antes de proceder a efectuar el análisis pertinente del presente trabajo, haremos una breve síntesis de cómo se arribó al actual texto del Convenio Multilateral. Para ello vamos a citar a los Dres. Durán, Juan Manuel; Carnota, Hernán Federico y Rossi, Horacioⁱ, donde se describe una síntesis de la historia de cómo esta hoy vigente el Convenio, pero también hay que tener en cuenta la manera en que se transformo el comercio con la aparición de los avances tecnológicos. Sobre este tema dichos avances ponen en evidencia lo que en materia tributaria no se puede seguir administrando, regulando y legislando como antes, ya que los tiempos han cambiado, y debemos contemplar a los negocios, empresas, actividades que han sufrido un sustancial cambio.

No debe descartarse la globalización mundial, el desarrollo de nuevas tecnologías y que los contribuyentes han creado nuevas estrategias de mercado para lograr una importante posición competitiva.

En esas nuevas estrategias se encuentra incluida una herramienta como el internet el cual ha dejado atrás la sociedad industrializada.

Es importante destacar, que el tema que nos ocupa, en la redacción del actual Convenio se basa en el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Red Star S.A.I.C. c/Provincia de Entre Ríos" del año 1971, que en los párrafos respectivos de la sentencia dicen lo siguiente:

"15) Que en su escrito de demanda la sociedad actora afirmó que las ventas que efectúa en la Provincia de Entre Ríos las realiza en forma directa por corredores, por consignatarios o por correo. Descartadas las dos primeras a los fines de la repetición intentada, dado que las actividades lucrativas materia de la imposición se cumplen en jurisdicción local, distinta en cambio debe ser la solución respecto de las ventas por correo, las que no estarían alcanzadas por las normas del Convenio Multilateral, como lo destaca el Señor Procurador General. En efecto, la propia autoridad de aplicación del referido Convenio estimó que "las operaciones por correspondencia no pueden estar alcanzadas por las normas del Convenio Multilateral, ya que ellas no significan el desarrollo de una actividad extendida territorialmente de una jurisdicción a otra con sustento territorial y, por ende, resultan extrañas a los fines de aplicación del mismo" (Res. general 5/69 de la Comisión Arbitral, publicada en el Boletín Oficial del 22 de diciembre de 1969).

16) Que, con arreglo a lo expuesto precedentemente, la demanda de repetición es viable sólo en ese aspecto, por lo que corresponderá reajustar la liquidación del impuesto percibido sobre la base de las ventas efectuadas por correo durante el período cuestionado."

Lo que se intentó fue preservar el principio del sustento territorial tomando como fuente la vinculación de los ingresos originados en ventas por correspondencia con los gastos que el contribuyente efectúa en más de una jurisdicción.

En opinión de Januszewski, Karina ⁱⁱ al sancionarse el párrafo que se refiere a las ventas entre ausentes, no se definió el concepto de domicilio del adquirente, expresando, "Pero es importante advertir que este artículo no realiza definición alguna acerca de que debe entenderse por "domicilio del adquirente" y ante dicha falencia se han dado lugar a diversas interpretaciones, lo cual no es un tema menor porque su falta de claridad hace que se aplique de manera incorrecta las normas del Convenio multilateral. Algunas se resuelven vía normas de carácter general, otras las ha resuelto la Comisión Arbitral de aplicación sólo en casos concretos."

Lo cual estamos totalmente de acuerdo, pero que desarrollare esta parte que citamos en el presente trabajo, cuando analizamos algunos casos concretos.

En síntesis los avances tecnológicos y comunicacionales seguirán su curso y evolucionando, esto también repercute en la aplicación del Convenio, sabemos que estamos frente a un tipo diferente de comercialización de bienes, esto sin abandonar o efectuar ninguna discriminación respecto del comercio tradicional puesto que los bienes objeto de la transacción son los mismos.

Estas expresiones nos ayudan a esforzarnos para encontrar la letra razonable que pueda ponerse en el Convenio Multilateral y que la operatoria efectuada de esta manera surja que la base imponible pueda distribuirse razonablemente.

II. NORMAS EN VIGENCIA

Dentro de las normas del Convenio Multilateral que se comentaran en el presente trabajo son las siguientes:

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

Artículo 2 inc. b), “- Salvo lo previsto para casos especiales, los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades objeto del presente Convenio, se distribuirán entre todas las jurisdicciones en la siguiente forma:

-
1. el 50% (cincuenta por ciento) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia; a los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1° deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.

Como norma interpretativa la Comisión Arbitral emitió la Resolución General N° 83/2002 respecto a las operaciones por Internet. En el reordenamiento de resoluciones generales que se efectúa año tras año, los artículos que citaremos están en la Resolución General 02/2010 en el artículo 16. Así decimos:

“Artículo 16°.- Interpretar que las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral del 18.8.77.

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

Además de las normas citadas también mencionaremos a lo largo del presente trabajo las resoluciones de casos concretos, tanto de Comisión Arbitral como de Plenaria referidos al tema.

III.- INTERPRETACIONES

Como dejamos plasmado en párrafos precedentes, el tema del presente trabajo es altamente opinable, ya que vamos a tratar de enumerar las interpretaciones que se pueden inferir, y que podemos o no estar de acuerdo.

La primera interpretación que mencionamos está referido a la historia que fue teniendo el tema, en los convenios multilaterales vigentes hasta antes del sancionado en la Provincia de Salta en el año 1977, la problemática rondaba sobre casos concretos, pero a partir de la aprobación del citado convenio se puso en vigencia los actuales artículos 1° parte final y 2° inc. b) parte final referido a contratos entre ausentes, esto nos daba la idea que hasta ese entonces no existía dentro los convenios la figura de contratos entre ausentes. Para mayor ilustración del tema me permito mencionar al Dr Bulit Goñi ⁱⁱⁱ y citar lo siguiente: “Esta es la forma en que quedó resuelto el tema, y para ello se le agregaron en el Convenio del 18/08/77 los dos párrafos que hemos mencionado, y que solo tienen el alcance y significado que dejamos expuestos.

Tanto es así, que el párrafo final del nuevo art. 2 aprobado en Córdoba y que se ha transcrito: “Establécese exclusivamente para los ingresos que provengan de operaciones concertadas entre sujetos situados en distinta jurisdicción por correspondencia, teléfono, telégrafo, telex u otro medio de comunicación a distancia, que constituirán materia alcanzada por este Convenio solo cuando quien los obtiene haya realizado gastos de cualquier naturaleza en la jurisdicción del domicilio del adquirente, aunque no sean gastos computables a los efectos del art. 13, pero siempre que tengan vinculación con las actividades interjurisdiccionales del contribuyente. La existencia de dichos gastos durante dos ejercicios, determinara el cese automático de la atribución”.

Lo único que se le agrego al actual artículo es la duración temporal de los gastos que den lugar a la mencionada atribución.

La siguiente interpretación que denominamos literal, con los agregados citados en el párrafo que antecede, sería la siguiente:

Al interpretar la norma así redactada no surgen dudas que es de aplicación el Convenio Multilateral para las operaciones entre ausentes, y que los ingresos se atribuirán al domicilio del adquirente en la medida que se den determinadas condiciones:

- Que se efectúen gastos de cualquier naturaleza, sean computables o no conforme al artículo 3º, aspecto importante para dar lugar al sustento territorial. Y que los mismos estén vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción.
- Que los procedimientos se realicen por cualquier medio para formalizar la operación que origina el ingreso, detallando una serie de medios en forma enunciativa, no taxativa: correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.

La particularidad es que existe una presunción “jure et de jure”, es decir que no admite prueba en contrario, en la medida que se presenten los parámetros fijados para la atribución del ingreso al domicilio del adquirente.

La interpretación que mencionamos a continuación es la referida a las distintas resoluciones que fueron emitidas tanto por la Comisión Arbitral y Plenaria que, en mi modesto entender no tienen una línea de seguimiento homogénea y que seguramente será objeto de análisis en los casos que consideremos mas llamativos.

Como agregado de las interpretaciones que surgen también debemos mencionar la emisión de Resolución General N° 83/2002 sobre las operaciones efectuadas a través de Internet, que es objeto de duras críticas por parte de la doctrina. En este sentido citamos y transcribimos las siguientes doctrinas, las cuales son bastantes claras, razón por la cual la reproducimos:

“En síntesis, con carácter obligatorio para todas las jurisdicciones, se ha determinado que el ejercicio del comercio a través de medios electrónicos se debe considerar como una actividad extraterritorial del oferente de los productos y/o servicios. Es decir que, conforme con la interpretación de la CACM, este tipo de operaciones deben ser asimiladas con operaciones entre ausentes.

Siguiendo esta interpretación, y conforme con el Convenio, los ingresos generados por operaciones entre ausentes deberían ser asignados a la jurisdicción del adquirente, sujeto a que el vendedor haya soportado gastos en dicha jurisdicción. Sin embargo, la misma resolución establece que éstos se concretan en el momento en el que el adquirente o locatario realizan su pedido a través de la red.

De tal modo, se ha introducido una sutil variante a la petición de principios del sustento territorial que caracterizaba a las operaciones entre ausentes: ya no son los gastos del oferente en determinada jurisdicción los que generan el sustento territorial, sino que es el gasto del adquirente que el que lo otorga. Esta variante no es inocente.”^{iv}

“La interpretación efectuada por la Comisión tiene su fundamento en que el ejercicio del comercio a través de medios electrónicos configura una actividad extraterritorial del oferente, la que adquiere relevancia sólo en el caso en que se concreten operaciones (segundo párrafo del considerando).

Asimismo, en su artículo 2º pretende clarificar la conexión operación-gasto-ingreso, entendiendo que el vendedor de los bienes o el locador de obras y servicios ha efectuado gastos en la jurisdicción del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en que estos últimos formulan su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella.

Indudablemente este agregado es criticable en los siguientes aspectos:

a) en primer lugar se crea la ficción de que por utilizar el medio de Internet o similar se cumple con el principio de sustento territorial en el domicilio del adquirente, echando por tierra esta concepción tradicional del precepto;

b) en segundo lugar discrimina con relación al principio de sustento territorial respecto del medio utilizado (carta, teléfono, fax versus Internet, correo electrónico).

Para clarificar note el lector que si, por ejemplo, mandara un correo electrónico un comerciante de Salta donde no se ha hecho publicidad ni ningún otro tipo de gastos y se concreta la operación incluso retirando el comerciante con su flete la mercadería en el depósito de la empresa, esta venta debe ser atribuida a Salta;

c) la aparición del sustento territorial en ficción que ocurre en el momento de efectuar el pedido puede traer aparejado interpretaciones divergentes, como por ejemplo qué sucedería si comienza el contacto por vía Internet y después se concreta o formaliza por medio de una llamada telefónica o el envío de un fax o si se diera a la inversa;

d) una complejidad adicional se plantearía si quien nos efectúa el pedido por Internet está en el exterior y nos indica que la mercadería será retirada en depósito, ¿deberíamos entender que es una exportación? Entendemos que esta cuestión no está prevista por la resolución 83/02 ya que no apunta a este tipo de operaciones al exterior.”^v

Lógicamente compartimos los conceptos citados respecto a la emisión de la Resolución General 83/2003 de la Comisión Arbitral, que en síntesis podemos decir, es razonable que se considere ventas entre ausentes a las operaciones efectuadas por Internet, pero no reemplazar un aspecto tan importante del sustento territorial con una ficción. Si es que realmente el gasto existe y la operatoria se efectúa por el medio señalado, consideramos que las operaciones estarían encuadradas en operaciones entre ausentes.

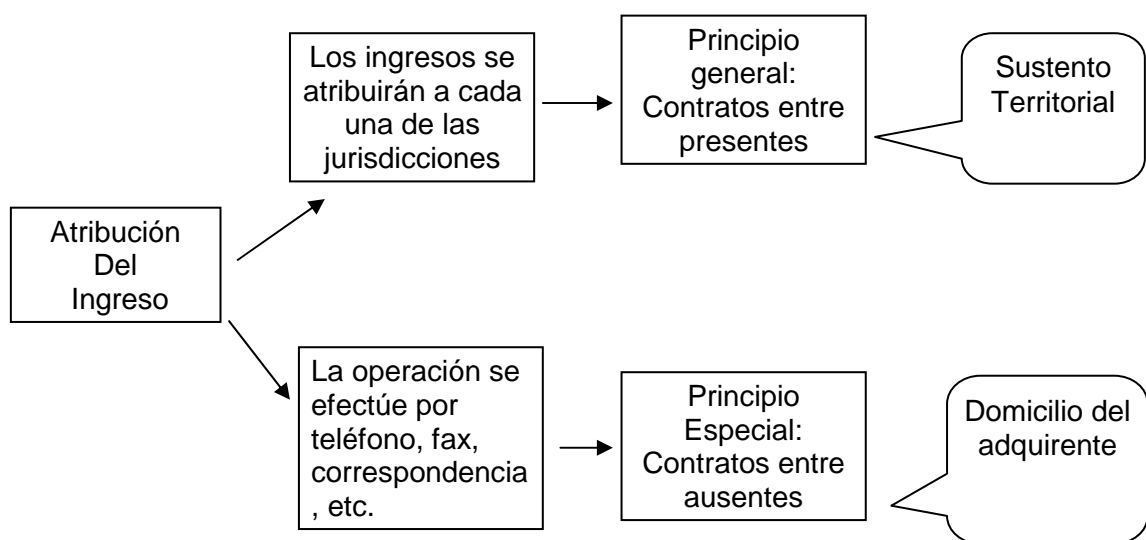
Otra cuestión a tener en cuenta, además de las situaciones que se presentan cuando estamos en presencia de venta de bienes o venta de servicios para la atribución del ingreso, que varían de acuerdo a la enunciación que se efectúa en el presente trabajo; existe una situación con respecto a los bienes que son de la actividad primaria y sabiendo que el Convenio Multilateral en los regímenes especial y mas precisamente en el artículo 13, tiende a proteger a las jurisdicciones productoras, pero que pasa cuando no se dan los requisitos que prevé el citado artículo y deben liquidarse por el Régimen General, es mi opinión que la operatoria de compraventa de estos bienes deben tenerse en cuenta pero sin descuidar que se debe seguir

protegiendo a las jurisdicciones productoras, aspecto que comentaremos mas adelante.

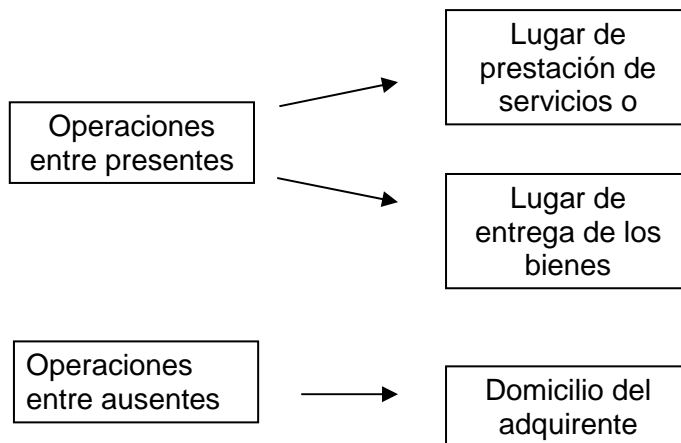
Como si fueran pocas las situaciones conflictivas que se presentan sobre el tema, la Comisión Arbitral como la Comisión Plenaria y lógicamente con las presentaciones de las jurisdicciones que son parte en los distintos casos concretos, han utilizado en algunos casos en forma excesiva la figura de la realidad económica prevista en el Convenio en el artículo 27. Esto será también tratado cuando veamos los distintos casos concretos referidos al tema.

IV.- DISTINCION DE ENTRE OPERACIONES ENTRE AUSENTES Y PRESENTES

A continuación efectuamos en forma sintética como seria la atribución de ingresos en función de las normas del Convenio Multilateral para luego recién efectuar el análisis de los casos específicos que de alguna manera pueden o no cumplir la situación que describimos.



Sobre la particularidad de subdividirlos según se trate de prestación de servicios o venta de bienes, así citamos el siguiente cuadro ^{vi}



V.- SITUACIONES CONFLICTIVAS - CASOS CONCRETOS

Consideramos que una interpretación lógica debe hacerse, efectuando el análisis de los correspondientes casos, para luego dar nuestra opinión o citar doctrina que efectúe una interpretación razonable en la distribución de la base imponible, misión principal del Convenio Multilateral como también la seguridad en la aplicación de las normas que requieren los contribuyentes.

* Resolución N° 3/2000 (C.A.) Basf Argentina S.A. c/Provincia de Buenos Aires, la actividad de la empresa es la fabricación y comercialización de sustancias químicas, tiene su sede en la Ciudad de Buenos Aires y su planta industrial en la Provincia de Santa Fe, realizando la totalidad de sus operaciones entre ausentes, atribuyendo los ingresos generados por las mismas al domicilio del adquirente.

En el presente caso no se discute la existencia de operaciones entre ausentes realizadas por la empresa, lo que se introduce es como debe tratarse en función de la realidad económica de los hechos efectivamente realizados, esto es el artículo 27 del Convenio Multilateral a un concepto que se desprende del texto del Convenio en el artículo 2 inc. b) parte final, es decir el domicilio del adquirente, si debe interpretarse en función del derecho común o el utilizado en el campo tributario, esto es el lugar donde se establece el centro de los intereses, que coincide con el lugar donde el contribuyente entrega la mercadería.

En esta cuestión, la Comisión Arbitral, entiende que la realidad económica no resulta procedente en razón de que en el tema materia de litigio existe una tradicional

y pacífica doctrina; siendo justamente éste el único caso en que dicha norma precisa a que jurisdicción corresponde atribuir los ingresos; “a la del domicilio del adquirente”.

Este caso también se confirma en Comisión Plenaria en igual sentido que Comisión Arbitral.

En síntesis no hay duda que son ventas entre ausentes. Lo que se discutió en este caso es que significa domicilio del adquirente que menciona la norma del Convenio, si es el domicilio que trata la legislación de fondo o el que figura en el Código Fiscal de cada jurisdicción o la aplicación de la realidad económica. Es lógico que cada jurisdicción defienda una u otra posición, en mi parecer habría que buscar definir claramente cual sentido es el mas razonable.

Sobre este tema me permito señalar, renombrada doctrina^{vii} que dice lo siguiente: “...es evidente que en los últimos tiempos, la Comisión Arbitral se fue apartando del sentido jurídico que originalmente dio al termino “domicilio del adquirente”. Y en el ultimo caso....., la solución se aproxima mucho al “lugar de destino de la producción”, que propusimos como sentido de la norma, interpretación que consideramos mas acorde a las finalidades del Convenio Multilateral”.

* Resolución N° 11/2001 (C.A.) JRI Comercial SRL. c/Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, y tiene como actividad el abastecimiento de combustibles o lubricantes a buques que operan en los puertos argentinos, además tiene su domicilio en Provincia de Buenos Aires, las operaciones se concertan por carta, fax o teléfono, con clientes domiciliados en la Ciudad de Buenos Aires en general, respecto a insumos a ser entregados en buques, que en el presente caso se encuentran anclados en los puertos de Ushuaia. En función de lo descripto el contribuyente atribuye el ingreso por ese tipo de operaciones, que son por la modalidad de los contratos entre ausentes, a la jurisdicción desde donde se ha realizado el pedido, independientemente del lugar de entrega.

El Fisco determinante, Tierra del Fuego considera que los ingresos que la contribuyente obtiene por el abastecimiento a buques pesqueros provienen de esa jurisdicción, atento a que es el lugar donde los bienes se entregan, con independencia del modo y lugar de concertación o el domicilio legal del vendedor y el comprador, a pesar que la empresa, en este caso contribuyente recurrente no tiene establecimiento permanente ni sucursales ni corredores ni comisionistas, razón por la cual el mero

hecho del abastecimiento de combustible efectuado en el ámbito provincial en manera alguna es condición para fijar la atribución de ingresos a ese lugar.

No hay duda que las operaciones antes mencionadas, se corresponden con el último párrafo del artículo 1° y deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, esto es desde donde efectúan los pedidos o sea la jurisdicción de Ciudad de Buenos Aires.

De esta manera se expide Comisión Arbitral haciendo lugar a la empresa JRI Comercial SRL.

Pero en Comisión Plenaria, por Resolución N° 14/2001 (C.P.) en Recurso de Apelación interpuesto por el fisco de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur contra la Resolución de la Comisión Arbitral N° 11/2001, alega que las mayorías de las empresas destinatarias del producto que vende JRI Comercial SRL desarrollan sus actividades en el ámbito geográfico de su jurisdicción poseen domicilio en la Provincia de Tierra del Fuego, y para corroborar sus afirmaciones adjunta copias de disposiciones de la Municipalidad de Ushuaia por las que se demuestra la habilitación comercial, como así la extendida por el Ministerio de Hacienda de la Provincia que declara de interés provincial la actividad a desarrollar por empresas de carácter estable que adquieren los insumos y servicios de la firma JRI Comercial SRL.

Los antecedentes incorporados a estas actuaciones como los informes, las aclaraciones y explicaciones expuestas, indican que existe un desplazamiento cierto del contribuyente a la jurisdicción de Tierra del Fuego y es en esta jurisdicción donde ocurre la vinculación económica con las empresas compradoras, por lo que procede concluir que los ingresos provenientes de tales operaciones deben imputarse a la jurisdicción antedicha.

En la parte final también la Comisión Plenaria hace mención a la figura de la realidad económica del artículo 27 del texto del Convenio cuando dispone “En la atribución de los gastos e ingresos a que se refiere el presente Convenio se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realice”, en este sentido se hace lugar al Recurso de Apelación interpuesto por la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur contra la Resolución de la Comisión Arbitral N° 11/2001

El caso tratado es similar al que resulta de la Resolución N° 12/2001 (C.A.) Marítima Challaco SRL. c/Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.

Sobre el tema me permito reproducir los términos de la doctrina ^{viii} que cita al Dr. Garcia Belsunce: “Sin embargo, como veremos más adelante, autorizada doctrina al analizar la Resolución de la Comisión Plenaria en el caso concreto Marítima Challaco SRL. indica que al resolver la Comisión en el sentido que lo hace "la presunción de derecho no tendría tal naturaleza, pudiendo demostrarse, por el contrario, que la atribución de los ingresos para el supuesto de operaciones entre ausentes no siempre se corresponde con el domicilio del comprador, cuando se demuestra fehacientemente que el sustento territorial de la actividad del contribuyente tiene mayor peso en otras jurisdicciones que en la correspondiente al adquirente"

Es decir, a criterio de la Comisión Plenaria no estaríamos ante una presunción "jure et de jure" sino "juris tantum", presunción que admite prueba en contrario.”

* Resolución N° 4/2002 (C.A.) Tele Red Imagen contra Ciudad de Buenos Aires, la actividad de la empresa es comercializar la señal de cable TYC Sport de la cual es titular y asigna los ingresos producidos por los contratos emergentes de dicha actividad al lugar del domicilio de los adquirentes de la misma, considerando que se trata de operaciones entre ausentes.

La jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires en su determinación entiende que con los elementos que se aportan en las actuaciones administrativas y conforme lo manifestado por la propia empresa, los contratos se formalizaban en el domicilio de la empresa, esto es en la Ciudad de Buenos Aires, por lo tanto le corresponde la atribución de los mismos.

En situaciones que le competen, varias jurisdicciones se sienten involucradas por la mentada operatoria, señalando que no se puede establecer la verdad de la operatoria comercial.

La jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires, da cuenta de la negativa de la firma que se resiste a presentar la documentación requerida, y la cuestión se resuelve con los antecedentes que existen en el expediente. Del análisis de la información surgen que la “cesión de derechos de difusión” se corresponden con operaciones realizadas en esa jurisdicción entre presentes.

Ergo en Comisión Arbitral se rechaza el planteo efectuado por Telered Imagen contra la resolución determinativa del Fisco de la Ciudad de Buenos Aires

Por Resolución N° 12/2002 (C.P.) Tele Red Imagen SA. (TRISA) c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires hace lugar al recurso de apelación planteado por la empresa contra la Resolución N° 4 de la Comisión Arbitral, esto implica rechazar la decisión por los siguientes motivos.

El Fisco de la Ciudad de Buenos Aires en la resolución determinativa considera que los contratos se formalizan en el domicilio de la empresa ubicada en la misma por lo cual atribuye los ingresos a esa Jurisdicción, y manifiesta que las contrataciones se realizan de una manera informal, y luego se firma el correspondiente contrato marco.

La cuestión de fondo radica en determinar a que jurisdicción corresponde atribuir los ingresos devengados por la comercialización de la señal por cable, teniendo en cuenta las características especiales de la actividad desarrollada se considera que la jurisdicción en donde es distribuida la señal de cable es a la que corresponde asignar los ingresos, en concordancia con la manera en que realiza la atribución el contribuyente, esto implica hacer lugar al planteo de la recurrente, que no es mas que ratificar como lo había distribuido originariamente, esto significa hacer lugar al planteo del contribuyente.

* Resolución N° 10/2002 (C.P.) Sprayette SA. c/Provincia de Buenos Aires Recurso de Apelación interpuesto por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, contra la Resolución de la Comisión Arbitral N° 26/2001,

La Provincia de Buenos Aires realizó una determinación impositiva conforme a la cual se ajustan los ingresos impositivos de su jurisdicción incorporando las operaciones de venta por “telebazar” que la firma concreta con adquirentes domiciliados en su Jurisdicción, contra lo que Sprayette SA. requirió la intervención de la Comisión Arbitral.

La Comisión Arbitral se expidió mediante Resolución N° 26/2001, interpretando que la Provincia de Buenos Aires en la determinación se encuentran exteriorizados los mecanismos previstos en las disposiciones del último párrafo del artículo 1° y del inc.b) del artículo 2° del Convenio Multilateral, para atribuir los ingresos provenientes de tales operaciones a la jurisdicción del domicilio del comprador de los bienes.

A lo sustentado por la Comisión Arbitral, la jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires interpone Recurso de Apelación, poniendo énfasis en que los gastos responden a una actividad propia en sus locales de comercialización en una jurisdicción, no

implica que puedan dar sustento a las operaciones efectuadas con adquirentes cuya residencia se encuentra fuera del ámbito de físico de esos locales, esto es en otra jurisdicción y que se puede diferenciar perfectamente entre las ventas realizadas en mostrador a través de los locales de los shoppings y aquéllas que se realizan por “telebazar”.

Las primeras revisten la característica típica de una venta de mostrador, entre presentes y las “ventas de telebazar” son realizadas a través de una propaganda televisiva, revistiendo características propias y diferenciales, requiriendo la existencia del debido sustento territorial, aspecto que señalamos como fundamental en este tipo de operaciones, a fin de hacer posible la aplicación de las normas del Convenio Multilateral.

De los antecedentes existentes en el expediente, Sprayette SA. tiene ejercicio de actividad en la Provincia de Buenos Aires por los locales comerciales que posee en la misma, pero por otras modalidades de comercialización, bajo las denominadas operaciones entre ausentes, se concretan ventas con adquirentes domiciliados en dicha jurisdicción.

En función de lo expuesto es que la jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires, parece que no conmueve lo decidido en Arbitral y no aporta hechos nuevos para un cambio de la decisión, es por ello que en Comisión Plenaria no se hace lugar al Recurso de Apelación interpuesto por la Ciudad de Buenos Aires contra la Resolución N° 26/01.

Desde mi punto de vista la jurisdicción de la Ciudad estaba reclamando que si bien existen operaciones entre ausentes y tengo sustento territorial pero por las operaciones “comunes”, es factible que al resto de ventas le falte ese aspecto y que por el solo hecho de tener el sustento por otras operaciones me arrastre toda la base para la Provincia de Buenos Aires, lógicamente esto se hará pesar en el momento que se efectúen los coeficientes.

* Resolución N° 11/2003 (C.P.) Lantermo SA. contra Provincia de Tucumán, la Resolución de Comisión Arbitral N° 1/2003, desarrolla la actividad de fabricación, importación y distribución de artículos de bazar, del hogar y gastronomía en varias jurisdicciones del país, por lo que resulta comprendida en las disposiciones del Convenio Multilateral.

El contribuyente apelante cuenta con su administración en la Ciudad de Rosario, Provincia de Santa Fe y la cuestión de los hechos esta relacionada con las operaciones concretadas con un hipermercado con administración central en jurisdicción de la Provincia de Córdoba y sucursales en varias jurisdicciones, entre ellas la Ciudad de San Miguel de Tucumán.

De acuerdo a la operatoria el contribuyente distribuye sus ingresos bajo las disposiciones del artículo 2° régimen general, imputando los mismos de acuerdo al domicilio de la administración central de las firmas compradoras, esto por ejemplo a Córdoba.

La resolución de Comisión Arbitral citada precedentemente no hizo lugar a la acción interpuesta, ratificando el criterio sustentado por imputar los ingresos al domicilio del adquirente de los bienes, y considerar como tal al de la sucursal donde los referidos bienes fueron entregados.

La operatoria comercial objeto de la controversia, es que parte de las operaciones fueron producto de los pedidos de compra efectuados directamente desde la sucursal de Tucumán y otras desde la administración central con sede en Córdoba, pero con indicación que la entrega en todos los casos se efectúe en la sucursal de Tucumán.

En principio estaríamos en presencia de operaciones entre ausentes ya que los pedidos se efectúan por vía fax desde Córdoba, en donde también se facturan y cobran, que no es lo importante, correspondiendo asignarles el tratamiento que prevé el Convenio Multilateral para tal figura, con atribución de los ingresos al domicilio de donde partió el pedido, sin interesar el lugar de entrega y/o utilización de los bienes y que la única participación que cabría adjudicar a Tucumán, está representada por una parte de los fletes abonados por el transporte de las mercaderías.

La existencia de pedidos de compra emitidos directamente desde la sucursal de Tucumán y desde la casa central en Córdoba, en todos los casos se individualiza el lugar de entrega de las mercaderías, corriendo por cuenta del vendedor los costos de seguro y flete. Llama la atención que sin que se produzca ningún cambio en la metodología de sus operaciones, a partir del ejercicio fiscal 2000 declara los ingresos imponibles para la jurisdicción conforme el sistema de ajuste aplicado por el Fisco para los años anteriores.

Por lo tanto la Comisión Plenaria procede confirmar el criterio sustentado por la Comisión Arbitral, correspondiendo imputarse los ingresos obtenidos al domicilio del adquirente de las mercaderías, entendiéndose a estos efectos el de la sucursal donde los referidos bienes fueron entregados.

En este caso encontramos otra variante de interpretación en relación al domicilio del adquirente, considerando que lo que buscan los Organismos del Convenio Multilateral es el lugar donde provienen los respectivos ingresos por más que el pedido y la facturación se efectúen en otra jurisdicción.

* Resolución N° 8/2007 (C.P) Quickfood SA contra Pr ovincia de Misiones promueve el recurso de apelación contra la Resolución (CA) N° 29/06 del 18 de julio de 2006 por la cual se desestima la acción planteada por la empresa contra la Resolución determinativa de la Provincia de Misiones.

En distintos pasajes de los considerandos de la resolución, se extraen los argumentos que planteo el contribuyente, a saber:

- Resulta arbitraria la decisión de la Comisión Arbitral
- Tampoco se efectuó una valoración adecuada de sus argumentos, por ejemplo los vicios del procedimiento local.
- Sobre los períodos prescriptos, y la inconstitucionalidad de varios artículos del Código Fiscal de la Provincia de Misiones.
- La determinación de percepciones por parte de la DGR de Misiones
- Si existe el elemento esencial de la presencia territorial o que haya como mínimo un distribuidor o semejante.

De todos los aspectos planteados el último citado es el que compete tener en cuenta, por cuanto en los otros ítems, los Organismos del Convenio Multilateral no son competentes.

Por lo tanto al no tenerse en cuenta los aspectos citados se vulneró el derecho de defensa y el principio del debido proceso.

Hay muchos aspectos que planteo la recurrente, pero lo que nos interesa en este caso es demostrar la existencia de sustento territorial, para asegurar que el ajuste es

acertado, que existe un distribuidor que vende productos de la apelante adquiridos por algunos de los medios indicados por el último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral y además, que la utilización económica de los bienes ocurre en Misiones, además se conoce el destino de los productos; y la empresa no aporta elementos que demuestren que las operaciones ocurrieron entre presentes y que es evidente el sustento territorial pues la empresa realiza gastos por fletes y comisiones.

La Comisión Plenaria carece de atribuciones para adoptar decisiones, no sólo con respecto a los puntos mencionados sino también sobre la inconstitucionalidad que opone la apelante de varios artículos del Código Fiscal de Misiones.

La resolución es terminante al sostener que por tratarse en el caso de operaciones como las mencionadas encuadraban en el último párrafo del art. 1º del Convenio y normas concordantes, entre otras, el art. 2º. Para mayor ilustración Misiones presenta pruebas a la causa como por ejemplo la constancia de figurar el distribuidor en la página de internet de Quickfood SA, en la nómina de “Distribuidores, Norte, Centro y Litoral”.

Este requisito que exige el Convenio Multilateral, que hace alusión a que la empresa por sí o por terceros despliega actividad en el ámbito geográfico o territorial de una Provincia, que en el caso es Misiones y descarta de plano que el contribuyente desde estar materialmente presente.

A pesar de señalar algunos aspectos que indica la recurrente, y que no vienen al caso del presente trabajo, nos queda indicar, que el recurso de apelación interpuesto por Quickfood SA. contra la Resolución (C.A.) Nº 29/06 del 18 de julio de 2006 fue desestimado.

* Resolución Nº 45/2006 (C.A) Ipiranga SA. contra Provincia de San Luis por determinación efectuada por la resolución respectiva. La actividad de la recurrente es la de venta al por mayor de productos químicos derivados del petróleo.

La problemática del presente caso esta centrada en los siguientes aspectos:

- a) se configuran las operaciones entre ausentes a las que se refiere el último párrafo del artículo 1º del Convenio Multilateral;
- b) la firma Ipiranga SA. posee gastos que otorguen sustento territorial a San Luis y

c) cuál debe ser el domicilio del adquirente a considerar a efectos de atribuir las ventas.

Sobre el punto a) la jurisdicción de San Luis apoya que son operaciones que se refiere el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral en función de un acta de requerimiento en donde especifica que las operaciones de ventas son generalmente concertadas telefónicamente, y mediante algunos viajes realizados a la provincia.

Inclusive en el descargo a la corrida de vista de las actuaciones e instrucción sumarial, la contribuyente expresó: “La comercialización de los mismos se efectúa mayoritariamente en la modalidad denominada en los términos aplicables al Convenio Multilateral como operación entre ausentes. A tales efectos la misma consiste en satisfacer los pedidos que telefónicamente o por correo electrónico, se reciben de los clientes. En algunas oportunidades, vendedores zonales de Ipiranga SA. visitan a los clientes a efectos de recepcionar distintas inquietudes tales como precios, fechas de entrega, bonificaciones y cantidades de stock disponibles”, además de la documentación que se presentó, no puede concluirse que las operaciones de venta involucradas se perfeccionaron entre presentes, que en caso de ser así habría algún tipo de contrato que lo exprese que algún vendedor perfecciona las ventas.

Independientemente de lo mencionado en las declaraciones juradas anuales presentadas por la recurrente se han computado gastos para la Jurisdicción de San Luis para los periodos 2000 y 2001.

Respecto de los domicilios fiscal y fabril de la empresa adquirente de mercadería se encuentran en la Provincia de San Luis y es este domicilio que la mencionada jurisdicción considera a los fines tributarios, por lo que los ingresos de las ventas realizadas por Ipiranga SA. corresponde sean asignadas al domicilio donde se encuentra el lugar de radicación económica de la actividad de la empresa adquirente, a tenor del principio rector del artículo 27 del Convenio Multilateral..

También surgen de las actuaciones que la mayoría de las mercaderías se entregan, con flete a cargo de Ipiranga S.A., en jurisdicción de San Luis.

Como decisión final, se confirma la determinación efectuada por la Jurisdicción de la Provincia de San Luis

Como dato ilustrativo por Resolución N° 1/2010 (C.P.) en donde Ipiranga SA. había solicitado la aplicación de Protocolo por la decisión obtenida en Resolución (CA) N° 19/2009, por la que se desestimó la acción planteada por la firma respecto de la aplicación del mecanismo previsto en el Protocolo Adicional del Convenio Multilateral; y que dicho recurso se ha efectuado conforme a las exigencias formales previstas en las normas legales y reglamentarias, motivo por el cual corresponde su tratamiento.

- Uno de los motivos invocados para este caso, era la complejidad del tema, el que se manifiesta cabalmente en la controversia existente entre distintas jurisdicciones que se adjudican la facultad de percibir el impuesto; por otra parte, la diligencia y buena voluntad de la firma se manifestó al acatar la postura sostenida por la Comisión Arbitral.
- Que destaca que la conducta pasiva de los fiscos que no objetaron el proceder de Ipiranga SA. crearon en el contribuyente la convicción de estar obrando conforme a derecho, hecho que significa el cumplimiento de los requisitos establecidos en los arts. 2º y 3º de la Resolución General N° 3/2007.
- La Comisión Arbitral se expidió sobre la presentación de Ipiranga SA. no haciendo lugar a la misma, y dicho pronunciamiento no fue apelado ante la Comisión Plenaria.

* Resolución N° 26/2010 (C.P.) Honda Motor de Argentina S.A. c/Provincia de Mendoza por el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 46/2009 de Comisión Arbitral, y;

Las situaciones planteadas son las siguientes si la modalidad de comercialización es la que puede definirse como operaciones formalizadas por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc. y si le son aplicables las disposiciones emergentes del artículo 1º, último párrafo del Convenio Multilateral. Y la otra variante trata de demostrar que las ventas son concertadas personalmente en su depósito y la proporción de gastos e ingresos que ésta asigna a Mendoza representa en forma suficiente la actividad allí desarrollada y la justa medida de tributación que en derecho le corresponde.

La justificación de que se trata de ventas entre presentes es porque la relación contractual o mejor dicho la relación comercial se establece a través de un contrato personal con los clientes donde se les informa sobre las condiciones y requisitos que deben cumplir a efectos de formar parte de la red de distribuidores. Una vez que las

partes han acordado aceptar sus obligaciones y reconocer sus derechos, la relación se formaliza mediante una solicitud de adhesión por parte de los clientes/concesionarios.

En la venta de autos, dicho reglamento establece que es obligación de la Compañía entregar los autos en el domicilio del concesionario corriendo a cargo del vendedor todos los riesgos de los vehículos hasta el momento de la entrega, siendo el concesionario responsable del costo del flete y riesgos de los productos, habiendo atribuido Honda los ingresos por este concepto a la jurisdicción del adquirente.

En el caso de la venta de motocicletas y productos de fuerza, el mencionado reglamento establece dentro de las obligaciones de la empresa la entrega en el domicilio del depósito de ésta, siendo el concesionario responsable del costo del flete y riesgos de los productos a partir de que los mismos son retirados del depósito de Honda Motor, habiendo en este caso atribuido los ingresos al lugar de concertación de las operaciones y de entrega de los bienes.

Si bien las operaciones tienen su origen en mails, fax, correo, etc., ello no implica que se haya formalizado a través de dichos medios, tal como lo requiere el ya citado artículo 1º, ya que el contrato de compra venta se formaliza y perfecciona en el depósito de Honda, surge de ello que se trata de contratación entre presentes y la asignación de ingresos debe hacerse entonces al lugar donde tendrá efectos la concertación final del negocio, esto es, en el lugar de entrega del producto vendido.

También la recurrente hace mención en la necesidad de que los gastos tengan entidad necesaria para otorgar sustento territorial.

A todo lo mencionado la jurisdicción de la Provincia de Mendoza manifiesta que el tema central está en considerar a las operaciones de venta de motocicletas y otros productos de fuerza como operaciones entre ausentes o entre presentes, esta jurisdicción no está de acuerdo con la recurrente toda vez que la utilización del fax para enviar las notas de pedido, con detalle de la cantidad y precio de las unidades, existiendo sustento territorial, es el elemento relevante y que encuadra la actividad en lo dispuesto en el último párrafo del artículo 1º y última parte del artículo 2º inc. b) del Convenio Multilateral, este hecho está probado en la actuación administrativa y reconocido por la recurrente, por lo tanto el último párrafo del art. 1º establece que en el caso de “operaciones entre ausentes” la imputación de los ingresos debe realizarse a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, que es aquel donde se realiza el pedido, concretamente en el presente caso la Provincia de Mendoza.

Si bien la recurrente asimilo y nombro antecedentes a su tesitura, que la jurisdicción de Mendoza no comparte, también se pueden señalar situaciones que le dan la razón a la jurisdicción.

Por la aplicación del Protocolo Adicional requerido por la recurrente, considera que no están acreditados los extremos exigidos para la procedencia del mismo, puesto que no se ha demostrado inducción a error y diferentes interpretaciones de los fiscos respecto a la situación fiscal de la firma. En conclusión se ratifico lo decidido por la Comisión Arbitral. Esto es que es aplicable el artículo 1º, último párrafo, del Convenio Multilateral, que con claridad está dirigido a aquellos sujetos que cumplan las dos condiciones por el enumeradas, es decir que hayan realizado algún gasto en la jurisdicción y la operación que origina el ingreso sea formalizada por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc., y que mediante el artículo 16 del Anexo a la Resolución General Nº 2/2010 de la Comisión Arbitral se incluyen dentro de dicha norma a las transacciones efectuadas por medios electrónicos, por Internet o sistema similar, por lo tanto el inciso b), última parte, del artículo 2º del Convenio Multilateral especifica como deben ser atribuidos los ingresos generados por las operaciones realizadas en las condiciones previstas por las normas precedentemente citadas, sin requerir ningún otro requisito.

También se hace notar que el contribuyente no demostró que la atribución efectuada fuera inducida por alguno de los Fiscos o por los Organismos de Aplicación del Convenio, y no observándose que se haya acompañado la prueba documental que exige el artículo 2º de la Resolución General Nº 3/2007 -actual art. Nº 33 de la Resolución General Nº 2/2009, se desprende que en el caso bajo análisis no están reunidos los requisitos contemplados en la normativa vigente para que resulte aplicable el Protocolo Adicional.

Una vez mas los organismos del Convenio Multilateral, hacen la interpretación de atribuir los ingresos al lugar de donde provienen los mismos, en este caso de la Provincia de Mendoza y no el lugar de entrega de la mercadería.

* Resolución Nº 31/2011 (C.A.) Caolinera Patagónica SA. c/Provincia del Chubut, por el cual la firma de la referencia interpone la acción prevista en el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral contra la determinación de la Provincia del Chubut, la actividad de la empresa dedicada a la extracción y procesamiento de caolín en yacimientos ubicados en la jurisdicción de Chubut y luego venderlo por vía telefónica, mail o fax

desde sus oficinas a los compradores ubicados en Provincia de Buenos Aires, Santa Fe, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y San Luis.

Que es el caolín? El mismo significa que es una variedad de arcilla blanca muy pura utilizada en la industria de la porcelana, también nos indica que es un silicato de aluminio nativo hidratado formado por la descomposición del feldespato y otros silicatos de aluminio. Es un polvo muy fino. Se emplea como agente absorbente.

Estas definiciones nos indica que es un producto primario de la Jurisdicción de Chubut, y nos preguntamos si es de aplicación el artículo 13 primer párrafo del Convenio Multilateral, este artículo catalogado como protección de las jurisdicciones productoras, entendemos que no por cuanto el producto ya sale vendido de la Jurisdicción.

La jurisdicción de Chubut adopta otro criterio, considerando que la entrega de la mercadería se efectúa en planta y como la empresa se libera de toda responsabilidad en el traslado (flete a cargo del cliente) se atribuye estos ingresos.

Los productos siempre son despachados desde Chubut con la venta ya pactada, generalmente con órdenes de compra emitidas por los clientes, por lo que cada producto ya tiene asignado su destino final.

Si bien la entrega de la mercadería se efectúa en la planta de la recurrente situada en la Provincia del Chubut, dadas las características especiales que se dan en el caso concreto, el vendedor, al tener una relación comercial permanente y fluida con el comprador, tiene la certeza del lugar geográfico de donde provienen los ingresos derivados de las ventas que realiza, independientemente de si las operaciones se realizaron entre presentes o entre ausentes, en la medida que exista sustento territorial en la jurisdicción del comprador. Y además, por aplicación del principio de la realidad económica, los ingresos obtenidos por la firma corresponde asignarlos a la jurisdicción destino de los bienes.

En este caso se hace lugar la acción interpuesta por firma Caolinera Patagónica SA., contra la Resolución Nº 77/10 de la Dirección General de Rentas de la Provincia del Chubut. Así como está resuelto el caso, es como están actuando los organismos del Convenio Multilateral, la única duda que subyace es como queda la jurisdicción productora, en este caso Chubut, sabiendo que la idea del Convenio es la de proteger, por eso está el art. 13 pertinente, pero cuando no es de aplicación se

pierde esa idea. Si bien es un caso de Arbitral habrá que ver si no se apela el caso a la Comisión Plenaria.

Luego de la enumeración de algunos casos concretos, tanto de Comisión Arbitral como de la Comisión Plenaria, sobre el tema del presente trabajo, no deja una idea clara, un hilo conductor de cómo se debe proceder ante la figura del artículo primero parte final y el artículo 2 b) parte final, esto es venta entre ausentes. Lo único que podemos sacar en claro es que los organismos del Convenio buscan la idea de que los ingresos deben atribuirse al lugar de donde provienen, sin entrar a discutir si estamos en presencia de contratos entre ausentes o presentes.

En ese sentido me permito la opinión de Almada Lorena ^{ix} que menciona lo siguiente:

“En conclusión, creemos que los gastos que deben otorgar sustento territorial, inclusive a este tipo de operaciones, son los basados en las erogaciones del vendedor.

Por último, cabe aclarar que la complejidad de la operatoria del comercio electrónico no se halla resuelta para nada con este análisis, puesto que aquí solo lo estamos asimilando a un "medio de comunicación" comparable a los enumerados en el último párrafo del artículo 1 del convenio, y la operatoria, claro está, trasciende estos límites. La reestructuración debe necesariamente ser abarcativa de las nuevas modalidades de negocios del comercio electrónico asegurando su aplicación mediante el respeto de los principios constitucionales tributarios”.

Si bien la autora se refiere específicamente a la modalidad de los negocios del comercio electrónico, tiene bastante aplicación que las distintas modalidades de perfeccionar los negocios del comercio van más rápido que la adecuación de las normas impositivas, en este caso el Convenio Multilateral.

VI.- CONCLUSIONES

El objetivo del presente trabajo es haber planteado algunos criterios, mas no los únicos, de los diferentes criterios en la atribución de los ingresos en las operaciones concertadas a través de los medios indicados en el último párrafo del art. 1º y el art. 2 inc. b) del Convenio Multilateral.

La otra preocupación que surge de lo mencionado a lo largo del trabajo, es la seguridad jurídica que tienen que tener los contribuyentes. Como puede un contribuyente o mejor dicho el “hombre de negocios” tener que decidir, por ejemplo el abrir una nueva sucursal, el lanzamiento de nuevo producto, si es que los vaivenes de

la imposición provincial en el Convenio son cambiantes, como consecuencia de que las jurisdicciones, en busca de ingresos para sus arcas, utilizan el criterio que mejor les parezca, en este sentido es un problema adicional que puede tener el comerciante.

Así como describimos los distintos casos, que surgen de las resoluciones de los Organismos del Convenio Multilateral, el aumento de casos en el seno de los organismos citados ha crecido notoriamente en general, pero si nos detenemos a precisar los casos que nos ocupa el tema del presente trabajo, también ha crecido, pues todos los casos que comentamos han pasado en los últimos diez años.

Por ello es que subsiste la idea de modificar el Convenio Multilateral, no solamente en el tema que nos ocupa sino también en otros temas que son críticos a la hora de distribuir las bases imponibles.

Al efectuar el presente trabajo existía la duda de cual sería el final o la conclusión del tema, por cuanto a medida que profundizamos las particularidades de la asignación de ingresos se fueron habilitando un sin número de posibilidades que con un criterio razonable en su explicación tienen una solución a la atribución que no necesariamente sale del texto del Convenio.

Por eso en parte del trabajo, se trato de aplicar o interpretar, el Convenio, con un criterio literal, y que aparentemente es sencillo, pero llegamos a la conclusión que a medida que le vamos agregando situaciones particulares el tema se hace complejo.

Como corolario final, nos animamos a decir del presente tema las cuestiones que no se deberían aplicar, o definir ya sea en la modificación del Convenio o a través de resoluciones interpretativa los siguientes aspectos:

a) No utilizar en exceso la figura de la realidad económica del art. 27 del Convenio Multilateral o el que tienen previsto las jurisdicciones involucradas en cada Código Fiscal.

b) Un tema que es solicitado por la doctrina imperante, se proceda a definir el concepto de "domicilio del adquirente" que menciona el Convenio.

c) Que el sustento territorial no se suponga a través de una presunción, sino que surja algo tangible, que pueda tener el contribuyente para atribuir base imponible y no una imaginación de un gasto.

d) Que se explicita el tratamiento de las operaciones entre ausentes o entre presentes de una manera clara.

e) Con respecto a los medios de hacer efectiva la operatoria entre ausentes sea taxativa y en la medida que surja nuevas innovaciones en el comercio, si no hay voluntad de modificar el convenio, la resolución interpretativa no vaya con un criterio extensivo, sino que sea razonable.

ⁱ Durán, Juan Manuel Carnota, Hernán Federico Rossi, Horacio, “Aplicación de las normas del Convenio Multilateral sobre las nuevas tecnologías”. Revista Impuesto 2010, Agosto, pág. 39.

ⁱⁱ Januszewski, Karina, “Definición del domicilio para las operaciones entre ausentes”, Revista Impuesto 2011 – 6 pag. 18.

ⁱⁱⁱ Bulit Goñi, Enrique,. Convenio Multilateral Editorial Depalma. 1992 paginas 38 y siguientes.

^{iv} Otero Alejandro. “La cuestión del comercio electrónico en el Convenio Multilateral” Doctrina Tributaria Errepar. Junio 2003 pag. 523

^v Veneri, Fernando R “El comercio electrónico en el convenio multilateral. La resolución general (CA) 83/2002”. Práctica y actualidad Tributaria Errepar. T. VIII Abril 2002.

^{vi} Serra, Juan Carlos. “Convenio Multilateral Análisis integral” Editorial Buyatti. 2002 pag 55.

^{vii} Althabe Mario Enrique, Sanelli, Alejandra. “El Convenio Multilateral. Analisis teórico y aplicación practica. 2º edición. La ley .2007 pag. 60.

^{viii} Domínguez Sebastian. “La atribución de los ingresos en las operaciones entre ausentes” Revista la Ley Julio 2011 pag. 33.

^{ix} Almada Lorena. “El Convenio Multilateral y el ejercicio de la actividad a través de medios electrónicos”. Doctrina Tributaria Errepar. Mayo 2011, pag. 490.