TÍTULO:	Convenio Multilateral. Propuestas para unificar criterios en el Régimen General
AUTOR/ES:	Lenardón, Fernando R.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XXXIV
PÁGINA:	-
MES:	Octubre
AÑO:	2013
OTROS DATOS:	-

FERNANDO R. LENARDÓN

CONVENIO MULTILATERAL

PROPUESTAS PARA UNIFICAR CRITERIOS EN EL RÉGIMEN GENERAL

La colaboración persigue recopilar antecedentes doctrinarios y jurisprudenciales con el fin de fijar una posición adecuada para establecer el denominado "sustento territorial"; para ello, el autor define con claridad dónde y cómo se asignan los gastos y, sobre todo, los ingresos.

INTRODUCCIÓN

El Convenio Multilateral del 18/8/1977 prevé dos sistemas de asignación de la base imponible a cada provincia.

Uno, previsto en los artículos 6 a 14, se conoce como "régimen especiales", en donde se establecen una serie de criterios especiales de imputación territorial de los ingresos para determinadas actividades (construcción, seguros, entidades financieras, profesionales, etc.) o circunstancias en las que se encuentren los contribuyentes (inicio dentro del Convenio).

El segundo, a pesar de establecerse como Régimen General y de ser el sistema de distribución más aplicado por la mayoría de los sujetos, resulta de carácter residual, pues solamente se tomará en cuenta para aquellos contribuyentes que no estén expresamente previstos en los casos del párrafo anterior.

El artículo 2 del Convenio Multilateral define que, salvo lo previsto para casos especiales, los ingresos brutos del contribuyente, originados por las actividades objeto del régimen, se distribuirán entre todas las jurisdicciones de la siguiente forma:

- * el cincuenta por ciento (50%) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción;
- * el cincuenta por ciento (50%) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción.

Forma de prorrateo cuya metodología prevé la confección de un coeficiente unificado que muestra la participación relativa que cada provincia ha de tener sobre la materia imponible del período en cuestión. Justamente, este método es el que ha generado una buena parte de las controversias, no solamente doctrinarias, sino a nivel de la jurisprudencia administrativa, muchas veces por escasa claridad del texto (o, para ser más justos, falta de adecuación a las nuevas realidades económicas) y otras, por las nuevas posturas de los fiscos provinciales intervinientes que, procurando "llevar aguas a sus molinos", ponen en crisis criterios históricos y pacíficos hasta hace poco.

Estos cambios de criterio conllevan una afectación a la seguridad jurídica que resulta menester disminuir, sobre todo cuando las administraciones tributarias provinciales están comenzando cada vez más a avanzar en los controles en este sentido.

Justamente, el interés de este artículo es tratar de establecer la posición que parece más adecuada a la hora de establecer el sustento territorial, para lo cual habrá que definir el lugar donde asignar los gastos, pero sobre todo los ingresos.

Esto es de suma importancia, por cuanto el hecho de definir un coeficiente unificado utilizando la misma base que se está tratando de distribuir genera un claro riesgo de que ante una interpretación equívoca (o simplemente distinta a la del Fisco en cuestión) dispare toda una espiral de ajustes impositivos.

LOS CRITERIOS DE ASIGNACIÓN EN EL RÉGIMEN GENERAL

Como dijimos en un artículo reciente⁽¹⁾, ni el propio Convenio ni sus normas reglamentarias han establecido una regla que defina de manera general y uniforme el criterio de asignación para cada jurisdicción, de los dos conceptos mencionados; lo que aún hoy, a más de 40 años de vigencia, provoca controversias.

Bulit Goñi⁽²⁾ señala como uno de los problemas que se generan al hecho de que, siendo justamente el Convenio Multilateral un mecanismo de distribución de los ingresos brutos del contribuyente, el Régimen General determina que estos se repartan (en una fracción del 50%) sobre la base de ese mismo concepto; por lo que, si el criterio de atribución es controversial, generará inseguridad jurídica, no solamente en el momento de la determinación del coeficiente de asignación, sino, sobre todo, con cada declaración jurada mensual posterior.

No obstante ello y de los continuos pedidos que se han hecho al respecto, las autoridades del Convenio Multilateral no han emitido una resolución general que contenga parámetros claros y uniformes. En virtud de esta ausencia y para tratar de zanjar el vacío, intentando desarrollar una guía de interpretación, ha de acudir, con las limitaciones del caso, a las soluciones de los casos concretos que llegan a decisión de la Comisión Arbitral y, en caso de apelación, de la Comisión Plenaria.

1. CRITERIOS PARA LOS GASTOS

Respecto a este parámetro, entendemos que hay tres cuestiones principales:

- a) los gastos a considerar como generadores del sustento territorial;
- b) la asignación a un territorio definido para determinados conceptos;
- c) la definición de los gastos de compra como generadores del sustento territorial.

En cuanto a la primera cuestión, esta definición resulta trascendente en la medida en que estemos en presencia de operaciones entre presentes, dado que el Convenio Multilateral resulta claro para el caso de operaciones entre ausentes, donde cualquier gasto realizado por el vendedor en la jurisdicción del domicilio del comprador, sea computable o no, genera el sustento territorial en el segundo.

La cuestión no ha sido zanjada prolijamente por la Comisión Arbitral, sobre todo al considerar sus distintas posturas. En efecto, reiteradamente ha dicho que ha de aplicarse el criterio de "convenio-sujeto" para determinar las actividades alcanzadas por el régimen de distribución. Bajo esta pauta, todos los recursos y gastos deberían ser considerados a la hora de definir el coeficiente unificado (con la excepción puntual de los relacionados con las exportaciones y las diferencias de cambio). Sin embargo, la resolución (CA) 3/2012 (en "Disal SA c/Municipalidad de Marcos Juárez" - 15/2/2012) establece expresamente: "*Los gastos que generan sustento territorial en una determinada jurisdicción, lo son en la medida que los mismos estén relacionados con el ejercicio de la actividad de Disal*".

Sin perjuicio de compartir tal postura, la que no podría ser de otra forma, genera dudas respecto al mantenimiento o no por parte de las Autoridades de Aplicación del Convenio del criterio de convenio-sujeto antes apuntado, lo que también debería ser producto de una resolución general que permita, al menos, conocer la postura oficial por parte de quienes deben aplicar los preceptos del régimen de distribución.

A riesgo de ser obvio, decimos que esto es necesario porque si se mantiene tal criterio todos los gastos estarán relacionados con el ejercicio de la actividad del contribuyente, en tanto sujeto.

El párrafo transcrito solamente tendría sentido si la Comisión Arbitral admitiera el criterio "convenio-actividad".

En cuanto al segundo acápite, es decir, el lugar donde localizar el gasto, Bulit Goñi propone que sea en donde esta se ejerce, con prescindencia del lugar donde la erogación se materialice⁽³⁾. Althabe identifica como forma de asignación la jurisdicción donde fueron originados⁽⁴⁾. Al respecto, el segundo autor advierte que le parece inexcusable el análisis casuístico, puesto que las formulaciones en abstracto podrían llevar a soluciones en pugna con la realidad.

No podemos desconocer esa posibilidad. Sin embargo, si no se intenta superar esa perspectiva estaríamos ante la imposibilidad práctica de encontrar un punto en donde el contribuyente tenga la seguridad jurídica necesaria al momento de liquidar su tributo, para lo cual hace falta contar con una postura general, emanada de la Comisión Arbitral, suficientemente abarcativa de la mayoría de las posibilidades. La alternativa sería intentar agotar el listado de posibilidades fácticas y a cada una de ellas indicar el criterio de imputación, lo que resulta materialmente imposible, además de no práctico.

Por ende, e insistiendo en el carácter de regla general, indicativa (y aunque deba estar sujeta a cambios, debería serlo solamente en aquellos casos en que notoriamente se aparten de las pautas normales), creemos que el ejemplo que brinda el propio texto del régimen es suficiente para dar una pauta: el lugar de utilización económica del gasto.

Generalizando:

- I) la mano de obra (y las cargas asociadas), al lugar de prestación del servicio por los dependientes;
- II) los servicios de terceros, al lugar donde estos efectiva y físicamente los presten;
- III) los seguros, al lugar donde estén radicados los bienes, personas u objetos asegurados;
- IV) el combustible, los lubricantes y la fuerza motriz, en función de los kilómetros donde efectivamente se utilicen los vehículos;
- V) las amortizaciones, siguiendo el mismo criterio -volviendo al criterio histórico abandonado por la R. (CA) 8/2008-, que no compartimos;

VI) los honorarios y retribuciones, los funcionarios de la empresa, síndicos o miembros del consejo de vigilancia, en la misma forma que la mano de obra, aun cuando seguramente ha de ser más complicado establecer el efectivo lugar de prestación.

La última cuestión a definir ha de ser si los gastos de compra resultan computables -como lo indica la R. (CA) 39/2009- o si, como opinamos, estos han de formar parte del costo de la materia prima o de la mercadería de reventa y, por aplicación del inciso a) del segundo párrafo del artículo 3 del Convenio Multilateral, no han de computarse.

En otro artículo hemos demostrado cómo tanto la doctrina contable como las normas impositivas del ámbito nacional incorporan al costo de las mercaderías los gastos necesarios para ponerlas en condiciones de ser utilizadas por la empresa.⁽⁵⁾

En función de esta apreciación y debido a que los costos de los bienes de cambio no se consideran a los efectos de establecer la base imponible, los gastos de compra no pueden generar el sustento territorial necesario para incluir como contribuyentes (y tampoco sujetos pasibles de percepción) a los sujetos de extraña jurisdicción que solamente realizan esas erogaciones en oportunidad de los trámites de compra.

Por ende, la resolución general (CA) 39/2009 es incorrecta y debe rectificarse, considerando que los gastos de compra forman parte del costo de las mercaderías y, por tanto, no deben computarse, de acuerdo con los términos del artículo 3 del Convenio Multilateral.

Si los costos no son computables, no generan sustento territorial en la jurisdicción en donde se llevan a cabo y, por ende, no habrá base imponible allí, en tanto las operaciones de ventas se desarrollan en otras jurisdicciones.

2. CRITERIOS PARA LOS RECURSOS

En cuanto a los ingresos, en este rol de determinantes parciales del coeficiente unificado, es menester encontrar un criterio general que pueda mantenerse en el tiempo y que supere los intereses que cada jurisdicción manifiesta con cada caso concreto y que torna tan inestable la plataforma donde se asienta la seguridad jurídica de los contribuyentes sujetos al régimen de distribución.

Al respecto, se ha propuesto en otro trabajo asignar el sustento territorial en el caso de los ingresos a la jurisdicción en donde, para tratar de encontrar un concepto unificador, se haga la utilización económica de los bienes o servicios transferidos.

Si bien reconocemos que para llegar a esta definición es preciso forzar un poco la acepción, luego demostraremos que esta es perfectamente aplicable. Además, tiene la ventaja de unificar el concepto con los gastos.

De nuevo, para aceptar este criterio es preciso pensarlo en abstracto, por cuanto si se lleva a la casuística, se entrará en pugna con una u otra provincia, en función de la conveniencia o inconveniencia de adoptar el criterio.

Sin perjuicio de ello, lo que sí resulta menester es corroborar que el criterio tomado como guía sirva para resolver la mayoría de los casos sujetos a escrutinio.

Así, la resolución de la Comisión Arbitral del 6/6/1989 en el caso concreto "Fuller Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires", ya por entonces citó en sus considerandos que en lo que respecta a la identificación del lugar de origen de los ingresos se han señalado diversos criterios, tales como: lugar de concertación de la operación que los origina, lugar del domicilio del adquirente o tomador, lugar de radicación de los bienes o prestación de los servicios.

Estos razonamientos, con las controversias que la casuística fue generando a lo largo del tiempo, se aplicaron en uno u otro sentido, permitiendo advertir cierto consenso a través de su evolución en el tiempo.

La doctrina predominante es conteste, en general, en que los criterios que reflejan de mejor manera la realidad económica del sustento territorial resultan, para las operaciones entre presentes, el de la entrega de bienes o, en su caso, el de la efectiva prestación de servicios, quedando el domicilio del adquirente fijado para las operaciones entre ausentes, en la medida en que se verifique allí un gasto por parte del vendedor.⁽⁶⁾

A) Venta de bienes

A) 1. Como es fácil advertir, se está utilizando aquí el concepto de la tradición previsto en el Código Civil, es decir, ni más ni menos que el acto a partir del cual un sujeto puede disponer de los bienes.

Este criterio de "lugar de entrega de los bienes" fue el que se impuso en los casos concretos de la Comisión Arbitral en las últimas décadas, hasta que una corriente, que comenzó aproximadamente en el 2010, comenzara a abandonarlo; para nosotros, pensando más en cuestiones de política tributaria que en los conceptos de la tributación como resulta la naturaleza del hecho imponible.

El primer antecedente que traemos a colación es el de la [resolución \(CA\) 4/1994](#), "Miguel Postiglioni e Hijos SRL c/Provincia de Buenos Aires", en donde se sostuvo: "*La mera entrega de los bienes en otra jurisdicción otorga sustento territorial. Dentro del Régimen General no corresponde la atribución de los ingresos al domicilio del adquirente, salvo operaciones entre ausentes*".

De la misma forma, en la causa "Frigorífico Lamar SA", la Comisión Arbitral definió que "*la simple emisión de una factura a un domicilio no responde al principio de realidad económica, considerando como jurisdicción a la cual imputar el ingreso de la operación a aquel que surgía de los remitos de entrega de mercadería*" [R. (CA) 1/1995 - 2/2/1995]. "*En el mismo sentido, se expidió en la causa Valle Alto, reconociendo también que los ingresos deben atribuirse al lugar de entrega de los bienes*" [R. (CA) 4/2004 - 17/2/2004].⁽⁷⁾

Igualmente, la [resolución \(CA\) 1/2003](#) ("Lanthermo SA c/Dirección de Rentas de la Provincia de Tucumán") concluyó en que "*deben imputarse los ingresos a la sucursal donde los referidos bienes fueron entregados*".

Más recientemente, la Comisión Arbitral volvió a expedirse de la misma manera al señalar que debe atribuirse los ingresos al lugar de entrega, repitiendo otros tantos antecedentes.⁽⁹⁾

Esto significa que si una venta se realiza en una sucursal ubicada en una determinada jurisdicción, el ingreso debe atribuirse a esta porque allí es donde el comprador se hará de la mercadería.

No compartimos la postura de Chicolino y Fernández, quienes, en el caso de que las ventas se efectúen por medio de representantes o corredores, definen el sustento territorial al lugar en donde la operación se perfecciona⁽⁹⁾. Como veremos enseguida, este lugar podrá ser usado para asignar el ingreso del intermediario, pero para el vendedor es preciso conocer cuándo y dónde se consolida la operación, sabiendo que el devengamiento exige el cumplimiento de la contraprestación, en este caso, la entrega del bien, para generar derechos plenos. Hasta tanto, una promesa de compra genera una obligación potencial, pero si y solo si el enajenante cumple con su parte.

Aceptado el criterio de entrega de los bienes, se vuelve trascendente conocer el lugar y momento en que ello sucede, por lo que se torna importante un documento complementario como es el remito.

Aun reconociendo que aún existen negocios que no lo confeccionan, de cualquier manera sí existe, en la generalidad de los casos, una constancia de la recepción de los bienes, aunque muchas veces se hace con la firma en la misma factura.

Debe advertirse aquí que lo único necesario es que surja de ella el lugar y fecha en que se efectúa la tradición, dato que no resulta un exceso administrativo.

Hoy en día, y en función de las disposiciones del Fisco Nacional, toda mercadería debe viajar acompañada de un documento que avale su origen y destino, por lo que, desde el aspecto formal, la identificación del punto de entrega queda solucionada y, por lo tanto, es dable imputar el ingreso como lo proponemos.

Previendo la posible reticencia a generar ningún movimiento extra (que, insistimos, sucederá en muy pocos casos, pues hoy ya alguna constancia de la recepción existe), se establece el domicilio del comprador como definitiva del lugar a imputar el ingreso, pero solamente en caso de ausencia de una documentación.

Este uso residual del concepto para la definición del lugar de atribución de los ingresos se justifica plenamente al considerar que, normalmente, el uso de los bienes sucede en el domicilio del adquirente, utilizando como indicativo el que surja de su inscripción en el tributo.

Si, por el contrario, el comprador debiera utilizar los bienes en otra jurisdicción, requerirá que los bienes le sean remitidos a tal dirección; lo que generará una constancia, tal como un contrato o, mínimamente, un remito que acompañe las mercaderías.

De cualquier manera, siempre quedará la posibilidad para que el órgano de fiscalización, por una actuación de oficio o a requerimiento de algún fisco posiblemente afectado, corrija el lugar de imputación en función de las pruebas que colecte.

A los fines de que el contribuyente pueda hacer valer su criterio y defenderlo, en su caso, deberá establecerse, de la misma forma en que se defina el régimen del rito, el procedimiento aplicable.

A) 2. El otro caso posible es aquel en donde el comprador se traslada al domicilio del vendedor a retirar los bienes adquiridos. Al recibir el adquirente los bienes en la jurisdicción del vendedor, es en este momento cuando toma posibilidad de utilizarlos y, por ende, allí se debe imputar el ingreso generado por la operación.

Obviamente, ello solo es posible con una constancia de la entrega de donde surja el lugar en que tal hecho se produjo.

Ante la posible crítica de la posibilidad de simulación, tal como se dijera en el caso anterior, siempre quedará la posibilidad para que el órgano de control, por una actuación de oficio o a requerimiento de algún fisco posiblemente afectado, corrija el lugar de imputación en función de las pruebas que colecte.

A) 3. Dice Althabe que "*similar situación se plantea en el caso de las denominadas 'ventas mostrador', que son asignables a la jurisdicción vendedora a fin de respetarse el lugar de la efectiva entrega de los bienes comercializados, independientemente del domicilio de cada comprador*".⁽¹⁰⁾

Esto quedará identificado con el código del punto de venta, de acuerdo con la normativa fiscal nacional.

Suponiendo las causas que complicarían la aplicación llana del criterio, la razón aquí podría ser similar a la del anterior, por lo que la solución también se aplica.

A) 4. Otro es el caso de las "ventas entre ausentes", es decir, aquellas que se realizan por correspondencia y similares, mencionadas en el último párrafo del actual artículo 1 del Convenio. Hoy en día se deben asignar los ingresos originados por estas ventas a la jurisdicción correspondiente al domicilio del comprador, siempre que se hayan generado gastos relacionados con la actividad del contribuyente (computables o no) en esta jurisdicción.⁽¹¹⁾

Pensemos aquí que si el vendedor traslada los bienes para entregarlos en el domicilio del comprador se produce la caída del supuesto de operaciones entre ausentes. Pero, aun en este caso, la generación de alguna erogación, independientemente de su magnitud, generará el sustento territorial. Dejando de lado el gasto, la asignación corresponde al domicilio de la entrega, cumpliéndose con las pautas de nuestra propuesta, según lo analizado en el ítem

A) 1.

Si, por el contrario, el traslado de los bienes se efectúa a través de un transporte independiente, único supuesto en el que se mantiene el negocio entre ausentes, el adquirente recién tomará contacto con estos y, por lo tanto, la posibilidad de utilizarlos cuando llegue a su domicilio, asignándose allí la base imponible de la operación, por lo que tampoco varía la solución. Lógicamente que si en la operación se pactara que al cargarse en el vehículo del tercero fletista, la mercadería pasa a ser responsabilidad del comprador, se produce para el vendedor la transferencia jurídica de los bienes y, por ende, la operación ha de asignarse a su jurisdicción.

Por último, si el comprador es quien se traslada, vuelve a caerse la operación entre ausentes, siendo aplicable lo analizado en el punto **A) 2**.

A) 5. Queda, sin embargo, pendiente el caso de los bienes entregados en un depósito central sito en una jurisdicción para luego ser distribuidos por transporte propio hacia otros puntos de venta por la misma empresa compradora.

Siguiendo lo definido en los párrafos anteriores, parecería que la provincia de la casa o depósito central se vería beneficiada por la imputación de mayor materia imponible. Esto es imposible de impedir, salvo que se le exija al vendedor realizar toda una tarea de investigación para conocer el destino final de los bienes enajenados.

El probable desvío, en este caso, se torna poco significativo, por cuanto es muy probable que estemos en presencia de costos que no han de poder asignarse como gastos al otro 50% del coeficiente unificado. En tanto, las futuras ventas de tales productos (sea reventa o dentro de otros bienes para los cuales fueron insumos) asumirán su proporción en las jurisdicciones adonde realmente se dirigieron.

En tanto, la jurisdicción de la casa central o depósito se quedará sin las ventas subsecuentes.

Para que quede claro, veamos un ejemplo: supongamos que un contribuyente "A", sito en Entre Ríos, le vende a una cadena de supermercados con casas de ventas en Buenos Aires, Chaco, Santa Fe y la misma Entre Ríos, pero con depósito central en Córdoba. A esta última jurisdicción se asignará la venta del contribuyente "A", pues allí se entregaron sus mercaderías. Luego, la cadena de supermercados enviará tales bienes a las distintas sucursales para que estos los vendan. En este momento, Buenos Aires, Chaco, Santa Fe y Entre Ríos tendrán base imponible y Córdoba no.

Desde luego que esta definición tiene un componente discrecional, pero debe rescatarse que, al margen de que es el actual criterio de atribución del 50% de la materia imponible que se rige por los ingresos, nuestra propuesta reduce la posibilidad de "manipulación" en la asignación de base a las empresas.

Veamos, por ejemplo, lo que nos dice Althabe al respecto, cuando prevé que el domicilio de administración del cliente y el depósito donde se haga la entrega pueden ser distintos. Manifiesta que "*puede emitirse la factura a una jurisdicción y entregarse la mercadería en otra ... lo que no generaría dificultad si al momento de imputar los ingresos para el cálculo del coeficiente unificado, los asignara al lugar de entrega de la mercadería, tomando los datos del remito*".⁽¹²⁾

Es más, concluye resaltando que, en síntesis, "*el criterio general es que los ingresos deben ser atribuidos a la jurisdicción donde se realiza la entrega de la mercadería*".⁽¹³⁾

Avanzando con el análisis, esta interpretación resulta sencilla de trasladar a los casos en donde se utiliza un flete de terceros para llevar la mercadería desde el domicilio del vendedor al del comprador. Aquí, cuando el primero se hace cargo del costo y, por ende, mantiene también la propiedad de los bienes hasta que son recibidos por el segundo, la referida extensión de actividad hasta la otra jurisdicción define claramente el lugar de asignación del ingreso consecuente.

En cambio, cuando es el adquirente quien se hace cargo del costo del flete y asume para sí los riesgos del viaje hasta su domicilio (y, valga aclararse, el enajenante no realiza ningún acto que traslade el sustento territorial de su jurisdicción), el devengamiento se produce al cargar los bienes en el camión del fletero (incluso si por alguna razón ajena a las partes, estos no llegan a su destino) y es en ese lugar donde debe atribuirse el ingreso.

A manera de resumen, el tratamiento sería:

Modalidad de entrega	Lugar de asignación del ingreso
1. Retira el adquirente con flete propio en domicilio del vendedor	Domicilio del vendedor (donde se carga)
2. Entrega del vendedor con flete propio en domicilio del comprador	Domicilio del comprador (donde se descarga)
3. El vendedor despacha los productos mediante flete de terceros, a su propio cargo	Domicilio del comprador (donde concluye el flete)
4. El vendedor despacha los productos mediante flete de terceros, a cargo del comprador	Lugar donde se efectúa la carga

Como puede apreciarse, para el caso de operaciones entre presentes y en el caso específico de venta de bienes, el lugar de su entrega soluciona aceptablemente las distintas posibilidades que pueden darse en la realidad para asignar territorialmente el ingreso, y que, como también hemos mostrado, ha sido utilizado por las autoridades del Convenio de manera recurrente.⁽¹⁴⁾

A) 6. En lo que se refiere a las exportaciones, la definición viene a complementar asimismo su no gravabilidad, contradiciendo desde la raíz la tendencia actual de la Provincia de Misiones de cobrarles impuesto a los exportadores.

Más allá de la actual consideración como exentos que perdura en el resto de las jurisdicciones, la disposición de los bienes fuera del territorio nacional le quita el sustento físico necesario para que la operación sea gravada por el impuesto local; siguiendo lo dicho en el punto **A) 1**.

B) Locación de bienes y servicios

En estos casos, surge indubitable la aplicación del criterio general como un correcto índice de atribución de los ingresos, manteniéndose la norma actual. Así, la resolución 20/2000, por ejemplo, establece que "*los ingresos deben atribuirse al lugar donde se realiza la prestación del servicio, es decir allí donde efectivamente se desarrolla la actividad*".⁽¹⁵⁾

Así lo reconocieron la Comisión Arbitral en la causa "Concesionaria del Paraná c/Provincia de Entre Ríos" [R. (CA) 10/2003 - 20/8/2003] y la Comisión Plenaria [R. (Com. Pl.) 2/2004 - 24/3/2004].⁽¹⁶⁾

Similar criterio se siguió en "Full Medicine SA c/Gobierno de la Provincia de Santa Fe" [R. (CA) 10/2001 - 31/7/2001 y R. (Com. Pl.) 1/2002 - 21/3/2002]⁽¹⁷⁾, en donde se definió que la imputación debía realizarse a la jurisdicción en que se realizan las prestaciones, independientemente de la manera en que se efectúe dicha prestación o de las características de la retribución que percibe. Luego, se agregó que en una actividad de prestación de servicios la generación de ingresos se encuentra ligada al lugar donde efectivamente se realizó la prestación.

Un caso particular y que podría generar controversias lo constituye aquel en el que se contrata a un prestador para que realice gestiones respecto a personas u objetos ubicados en otra jurisdicción.

Para solucionar esta cuestión, debemos centrar el estudio en el concepto de prestación de servicio o, para ser más precisos, respecto del momento en que esta se considera cumplida. Para ello, veamos un ejemplo: supongamos que se ha encargado una encuesta para el gobierno de la Provincia de Santa Fe, a ser efectivizada en el resto de las jurisdicciones de la Región Centro. Aquí, las tareas desarrolladas en Entre Ríos y Córdoba resultan meramente preparatorias para entregar una información que será utilizada por el sujeto que encarga la tarea, lo que sucederá en su domicilio de Santa Fe.

Esto ha sido analizado en los contratos de gestión de cobranza de contribuyentes de extraña jurisdicción, priorizando "el lugar en donde se entregan los bienes objeto del contrato: en este caso, aunque el dinero se deposite en otra jurisdicción el prestatario recién recibe el bien al ingresar en su cuenta corriente, que se halla radicada en el territorio de la provincia comitente".⁽¹⁸⁾

Esto resulta un parámetro básico cuya procedencia de cómputo viene dada por decisiones específicas emanadas de la propia Comisión Arbitral (caso de su R. 9/1974, por ejemplo), a la vez que cuentan con un respaldo doctrinario sólido, pacífico, calificado y que ha mantenido virtualidad a través de prácticamente toda la vigencia del régimen.⁽¹⁹⁾

Volviendo al ejemplo, el relevamiento de datos efectuado en Entre Ríos y Córdoba son solo tareas preparatorias para entregar la información que es el verdadero objeto de la prestación y esta se culmina en el domicilio del locatario.

En efecto, de nada serviría desarrollar una encuesta en la totalidad de la población como tampoco confeccionar un pormenorizado y excelente informe al respecto, si esto no fuera entregado a quien lo solicitó.

C) Locación de servicios en donde se incorpora un bien o entrega de un bien, acompañada de la prestación de servicios

Si se analiza lo dicho en los apartados A) y B) se puede concluir que la propuesta incluye correctamente estos casos, definiendo el lugar de asignación de los ingresos a aquel en donde se lleve a cabo la actividad principal que en ambos casos será coincidente.

Más allá de las tareas de preparación para la colocación de los bienes, que pueden ser efectivizados en gran medida, por ejemplo, en el domicilio del vendedor, lo realmente importante son aquellas actividades que posibilitarán el uso del bien en cuestión y estas, necesariamente, se realizarán allí donde se lo vaya a utilizar económicamente.

Un supuesto como este fue analizado por la Comisión Arbitral en la causa "Alcatel Techint SA c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires" [R. (CA) 15/2001 - 21/8/2001]⁽²⁰⁾, en donde la empresa se dedicaba a la fabricación, provisión, instalación y puesta en marcha de equipos telefónicos, poseyendo su sede social en la Ciudad de Buenos Aires y vendiendo e instalando equipos en el resto de las jurisdicciones.

Aquí, el organismo multilateral interpretó que "es en el lugar donde se entrega e instala el bien al cual deben atribuirse los ingresos, porque es allí donde se ha ejercido la actividad y donde en definitiva se generan".⁽²¹⁾

D) Operaciones con bienes intangibles y cesiones de derecho

En estos casos, si bien el criterio actual prioriza el lugar de la firma del contrato que viabiliza la transferencia de los bienes [causa "Setimio Aloissio" - R. (CA) 5/2001 - 24/4/2001]⁽²²⁾, creemos que la solución a la que se arriba con nuestra propuesta es más coherente, más allá de que implique que las jurisdicciones no puedan gravar determinada materia imponible.

En el caso de los jugadores de fútbol, no quedan dudas de que estos desplegarán las habilidades que le permiten cobrar sus honorarios en un determinado espacio físico y este será el domicilio al que haya que imputar tales ingresos, aunque ello suceda fuera del país. Estaremos aquí en presencia de una exportación de servicios.

Si, por el contrario, lo que se transfiere son llaves de negocio, marcas y patentes, lo importante será el lugar en donde estas se utilizarán y no el lugar donde se firme el contrato que habilita su uso.

La simple aplicación del principio de la realidad económica nos justifica.

En este caso, es de aplicación lo dispuesto por la Comisión Plenaria en la causa "Tele Red Imagen SA" [R. (Com. Pl.) 12/2002 - 6/12/2002], en donde opina que corresponde atribuir los ingresos devengados por la actividad en donde la señal es distribuida o captada (nosotros agregaremos, para que no queden dudas: utilizada).⁽²³⁾

Como hemos analizado más arriba, también se puede incluir aquí la obtención de información, si se la considera un bien intangible y, desde otro punto de vista, la gestión de cobranza, por los fundamentos que ya brindamos anteriormente.

CONCLUSIÓN

Las ideas aquí volcadas no son originales ni mucho menos. Solo pretendieron recopilar de los propios antecedentes doctrinarios y jurisprudenciales aquellos criterios que parecen más aplicables para reflejar la realidad económica, por un lado, y disminuir la posibilidad de dudas e incertidumbre, por el otro. Justamente, con este último fin es que proponemos

la emisión de una resolución general que permita generar una base de sustentación a los contribuyentes en sus liquidaciones periódicas y, sobre todo, ante las pretensiones recaudatorias de las distintas provincias involucradas.

Notas:

- [1:] Lenardón, Fernando R.: "[Convenio Multilateral. Crítica al criterio 'lugar de proveniencia de los ingresos'](#)" - ERREPAR - DTE - Nº 393 - diciembre/2012 - pág. 1213 y ss.
- [2:] Bulit Goñi, Enrique G.: "Convenio Multilateral. Distribución de ingresos brutos" - Ed. Depalma - Bs. As. - 1992 - pág. 19 y ss.
- [3:] Bulit Goñi, Enrique G.: "Convenio Multilateral. Distribución de ingresos brutos" - Ed. Depalma - Bs. As. - 1992 - pág. 73 y ss.
- [4:] Althabe, Mario y Sanelli, Alejandra P.: "El Convenio Multilateral. Análisis teórico y aplicación práctica" - LL - Bs. As. - 2001 - pág. 19 y ss.
- [5:] Lenardón, Fernando R.: "Los gastos de compra y el Convenio Multilateral" - LL - Imp. - septiembre/2010 - pág. 41 y ss.
- [6:] Vale aclarar que para el caso de las ventas por Internet, el art. 16, [RG \(CA\) 2/2010](#), fija que el gasto del vendedor en el domicilio del comprador se considera realizado en el momento en que el segundo efectúa su pedido por el medio digital
- [7:] Chicolino, Ricardo y Fernández, Oscar A.: "El Convenio Multilateral" - Osmar Buyatti - Bs. As. - 2005 - pág. 31 y ss.
- [8:] Althabe, Mario E. y Sanelli, Alejandra P.: "Convenio Multilateral. Análisis teórico y aplicación práctica" - LL - Bs. As. - 2007 - pág. 52
- [9:] Chicolino, Ricardo y Fernández, Oscar A.: "El Convenio Multilateral" - Osmar Buyatti - Bs. As. - 2005 - pág. 31 y ss.
- [10:] Althabe, Mario E. y Sanelli, Alejandra P.: "Convenio Multilateral. Análisis teórico y aplicación práctica" - LL - Bs. As. - 2001 - pág. 48 y ss.
- [11:] Althabe, Mario E. y Sanelli, Alejandra P.: "Convenio Multilateral. Análisis teórico y aplicación práctica" - LL - Bs. As. - 2001 - pág. 53 y ss.
- [12:] Althabe, Mario E. y Sanelli, Alejandra P.: "Convenio Multilateral. Análisis teórico y aplicación práctica" - LL - Bs. As. - 2001 - pág. 49 y ss.
- [13:] Althabe, Mario E. y Sanelli, Alejandra P.: "Convenio Multilateral. Análisis teórico y aplicación práctica" - LL - Bs. As. - 2001 - pág. 55
- [14:] Lenardón, Fernando R.: "[Convenio Multilateral. Crítica al criterio 'lugar de proveniencia de los ingresos'](#)" - ERREPAR - DTE - Nº 393 - diciembre/2012 - pág. 1213 y ss.
- [15:] Althabe, Mario E. y Sanelli, Alejandra P.: "Convenio Multilateral. Análisis teórico y aplicación práctica" - LL - Bs. As. - 2001 - pág. 49 y ss.
- [16:] www.ca.gov.ar
- [17:] www.ca.gov.ar
- [18:] Lenardón, Fernando R.: "[Prestación de servicios en Convenio Multilateral. Criterios para imputar los ingresos](#)" - ERREPAR - PAT - Nº 458 - Bs. As. - 2003 - pág. 3 y ss.
- [19:] Stampalia, Antonio S.: "[Convenio Multilateral. Criterio inédito convalidado por la Comisión Arbitral en materia de atribución jurisdiccional de ingresos](#)" - ERREPAR - Revista Crónica Tributaria - Nº 120 - Bs. As. - 1996 - pág. 18 y ss.
- [20:] www.ca.gov.ar
- [21:] Chicolino, Ricardo y Fernández, Oscar A.: "El Convenio Multilateral" - Osmar Buyatti - Bs. As. - 2005 - pág. 35 y ss.
- [22:] www.ca.gov.ar
- [23:] www.ca.gov.ar