



INGRESOS BRUTO – CONVENIO MULTILATERAL

VENTAS POR MEDIOS ELECTRÓNICOS Y VENTAS ENTRE AUSENTES

PARTE 1

I.- INTRODUCCIÓN

En los tiempos que corren es prácticamente imposible pensar un negocio de venta que no dependa o utilice medios electrónicos para celebrar algunas de las operaciones comerciales de todo emprendimiento (cuando no la totalidad de las mismas puesto que cada vez se presenta mas común que las empresas decidan que su único canal de venta serán los medios electrónicos como portales de subastas o campañas de correo masivo por mencionar ejemplos) y, con ello, nos obliga a analizar el esquema tributario en el marco de esta nueva realidad. Atrás quedaron aquellos tiempos en los que la venta se realizaba exclusivamente sobre un mostrador o bien por medio de representantes o corredores de comercio siendo, esta nueva realidad no solamente un desafío desde el punto de vista comercial sino incluso desde la tributación.

En el presente escrito analizaremos la problemática que nos presenta la liquidación de ingresos brutos bajo el régimen de convenio multilateral toda vez que la asignación del ingreso a la jurisdicción, como veremos, depende de factores que se encuentran controvertidos por la falta de precisiones normativas motivados, por sobre todo, en la falta de actualización de la letra convencional que data de fines de la década de 1970 siendo esta aggiornada, solamente, por resoluciones de la COMISION ARBITRAL ante conflictos presentados entre fiscos y contribuyentes o incluso entre fiscos.

Para este estudio entiendo propongo como camino a seguir la presentación de diferentes casos concretos para extraer las situaciones planteadas y la doctrina de cada resolución.

II.- LA LETRA DEL CONVENIO

El punto que se va a analizar en este segmento de información dependerá exclusivamente de la interpretación que se haga del Art. 1 del CM por lo cual se procede a la transcripción del mismo y al desarrollo de notas explicativas que se estimen pertinente.

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

Art. 1 - Las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia.

Así, se encuentran comprendidos en él los casos en los que se configure alguna de las siguientes situaciones:

Observemos que la redacción del Art. 1 puede prestar a confusión puesto que, si bien hace referencia a actividades que se desarrollen en una o varias de sus etapas en diferentes jurisdicciones lo que importará será el sujeto económico por cuanto podemos afirmar que se aplica la teoría de CONVENIO SUJETO para todas las actividades puesto que es este sujeto el que obtiene ingresos de TODAS las jurisdicciones independientemente de que, para alguna actividad, pueda demostrar que solo es desarrollada en una jurisdicción; tema que fuera tratado de manera reciente en RG 16-2004 – MONSANTO ARGENTINA SAIC donde el fisco advierte en primer lugar lo siguiente:



“...los gastos que la firma realiza por distintos conceptos en la Provincia -regalías, gastos de comercialización, fletes, etc.- son la resultante del ejercicio de una actividad que constituye el proceso único económicamente inseparable a que se refiere el Convenio Multilateral.”

Para cerrar el relato se destaca que estaremos en todo momento trabajando con un proceso único e inseparable con lo cual, entendemos que el planteamiento estaría cerrado.

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

Continuando con el Art. 1 CM bajo estudio:

a) que la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente;

b) que todas las etapas de la industrialización o comercialización se efectúen en una o varias jurisdicciones y la dirección y administración se ejerza en otra u otras;

c) que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otra u otras;

d) que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados económicamente en otra u otras jurisdicciones.

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

Este último párrafo habla, en definitiva, del sustento territorial que los contribuyentes deberán presentar a los fines de asignar las bases imponibles a las jurisdicciones de radicación del adquirente del producto o servicio cuando estas sean operadas “entre ausentes” de manera tal que será consecuencia de efectuar un gasto lo que obligará a incluir en las disposiciones del presente Convenio Multilateral a los efectos de atribuir bases imponibles a las diferentes jurisdicciones para el caso de ventas entre ausentes. De esta manera, si se realiza venta entre ausentes, la provincia de residencia de quien adquiere el bien o servicio podrá reclamar parte de la base imponible siempre que existan gastos en la misma efectuadas por el contribuyente vendedor, independientemente de su computabilidad o no a los efectos del cálculo de CM.

Pasemos ahora el estudio de los diferentes casos propuestos para el presente.

III.- RG 16-2004 – MONSANTO ARGENTINA SAIC – ENCUADRE DE VENTAS ENTRE AUSENTES

El objeto de estudio del presente será la asignación de bases imponibles ante operaciones realizadas entre ausentes debiendo, previamente, definir el concepto sobre el cual soportaremos el resto del trabajo, esto es, el concepto de “ventas entre ausentes”. En este resulta ilustrativo lo advertido por la COMARB en expediente resuelto por RG 16-2004 bajo estudio por cuanto se ha dicho:

“Que la Comisión observa en cuanto al cuestionamiento de la empresa respecto a que las operaciones se formalizaban entre presentes, que consta en el expediente administrativo que las ventas se efectúan a través de operaciones telefónicas o vía fax, de manera que cabe caracterizarlas bajo la modalidad de operaciones entre ausentes.”



Lo expuesto nos dejará en claro que las operaciones celebradas por medios electrónicos serán encuadradas como ventas entre ausentes. Dado este encuadre corresponderá entonces analizar si existe sustento territorial en dicha jurisdicción y, de ser el caso, si se conoce el destino de los bienes objeto de la operación comercial.

IV.- RG 10-2012 – LOMA NEGRA – GASTOS BANCARIOS – CONOCIMIENTO DEL CLIENTE Y DOMINIO DE LA LOGÍSTICA

La presente resolución indaga, en primer lugar, sobre las condiciones para la configuración de una venta entre ausentes y, presentado el caso, sobre los diferentes elementos materiales generadores de sustento territorial a los fines de asignar las bases impositivas de cada operación de ventas. Adicionalmente a lo expuesto, el presente caso no se limita a examinar la condición objetiva de la concreción de cada operación comercial sino que da un paso al frente al analizar la “relación y grado de conocimiento del cliente” para, con ello, advertir la capacidad de la empresa de conocer el destino final de la mercadería conformando, con esto, un dato más para la determinación de la jurisdicción a la que se deberá asignar el ingreso.

Sobre el punto será útil recordar lo expresado en el último párrafo del Art. 1 del CM en orden a ser este el sustento de la determinación fiscal operada por la provincia *“Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3º, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.)”*

De manera tal que será la consecuencia de efectuar un gasto lo que obligará a incluir en las disposiciones del presente CM y a los efectos de atribuir bases impositivas a las diferentes jurisdicciones para el caso de ventas entre ausentes.

Con lo dicho podemos afirmar que si se realiza venta entre ausentes, la provincia de residencia de quien adquiere el bien o servicio podrá reclamar parte de la base imponible siempre que existan gastos en la misma efectuados por el contribuyente vendedor, independientemente de su computabilidad o no a los efectos del cálculo de CM.

Un punto interesante a destacar de la posición de LOMA NEGRA es la “cláusula o condición” de venta por cuanto, al utilizar un criterio asimilable a lo que en comercio exterior resumimos como FOB entiende que estas son ventas entre presentes y al utilizar un criterio asimilable a lo que en comercio exterior resumimos como CIF, por haber soportados costos hasta el lugar de entrega, asigna las ventas al lugar de efectiva entrega de los bienes. Como regla general parece ser atractiva la metodología de trabajo pero no deberá olvidarse el medio por el cual se recibe el pedido a la luz de las nuevas reglamentaciones e interpretaciones de la COMARB.

La particularidad del caso es la advertencia que realiza la COMISIÓN ARBITRAL al respecto de la existencia de gastos bancarios en una determinada jurisdicción lo que otorgará entonces el sustento territorial requerido para asignar la venta ante operaciones entre ausentes

“Que alega, que también queda acreditado que la recurrente soporta gastos en la jurisdicción de Misiones, como gastos de mantenimiento de varias cuentas bancarias y los derivados de la actuación en ese ámbito territorial de un representante comercial, quien regularmente visita a los clientes, además de gastos de fletes bajo la modalidad CIF y los que se originan en la estructura de atención y de comercialización en su sitio “web”.

Independientemente del sustento territorial que puede ofrecer la interpretación que realiza la COMARB en cuanto a ventas electrónicas se reconoce la existencia de sustento por los gastos bancarios soportados en jurisdicción para los cuales, si bien menciona solamente a los gastos de mantenimiento de cuentas bancarias, si nos limitamos a una interpretación literal del último párrafo del Art. 1 del Convenio Multilateral rápidamente advertimos que, a los fines de determinar el sustento de cada jurisdicción, deberá ser considerada la jurisdicción de origen del depósito bancario puesto que, con cada depósito la empresa sufrirá gastos bancarios que, independientemente de su computabilidad o no a los fines del Art. 3, deberán ser considerados para la determinación del buscado sustento territorial.



Por otro lado, conocer el lugar de origen del depósito brinda inicios del grado de conocimiento del cliente que puede tener la empresa a fin de “construir” la herramienta que permitirá asignar la venta a una determinada jurisdicción.

Otro punto que deberemos destacar en el análisis de la determinación de la jurisdicción correspondiente a cada operación de venta será el destino dado a los productos comercializados:

“Que remarca que conforme surge de las actuaciones administrativas, Loma Negra conoce el destino de los productos que vende a los clientes domiciliados en Misiones, que despacha de cada una de sus dos plantas ubicadas en Catamarca y Buenos Aires o desde su depósito ubicado en Barranqueras, Chaco. Tal circunstancia surge de las copias de las facturas y remitos obrantes en el expediente administrativo.”

Debiendo recordar en este sentido que, conforme Resolución CP N° 11/2003 (Lantermo S.A.), Resolución CA N° 41/2010 (Laboratorios Labbey SAIC) y Resolución CA N° 38/2010 (Estisol SA) el domicilio del adquirente será el destino final de la mercadería.

El último de los puntos a extraer del antecedente bajo repaso será, en el marco del “conocimiento del cliente” el dominio de la jurisdicción de entrega o destino de las mercaderías por parte de la empresa que realiza la logística del negocio. Advirtiendo la Resolución CA N° 29/2008 “ALFACAR SA c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución CA N° 32/2010 “VALTRA ARGENTINA TRACTORES S.A. c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución CA N° 26/2001 Expediente C.M. 263/2001 “SPRAYETTE S.A. c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución CA N° 18/2004 “ICI ARGENTINA c/Provincia de San Luis”, dejando en manifiesto la implicancia, para la empresa, de ser quien administra la logística de entrega (independientemente de a cargo de quien se encuentre el flete) dado que el cargo no será ya un concepto económico sino de la realidad de la actuación en el marco de la relación comercial con el cliente, es decir, si la empresa organiza el flete será entonces una venta para la cual se conoce el destino de la mercadería y, con ello, la necesidad de asignar a la jurisdicción de destino la venta.

Por lo expuesto, del antecedente bajo estudio:

a.- Advierte la existencia de sustento territorial, entre otros elementos, por sostenimiento de gastos bancarios dentro de los cuales, a interpretación de este autor, deberemos incluir no solamente los gastos de mantenimiento de cuentas bancarias (asociadas a la zona de radicación de la cuenta) sino también los gastos generados por cada operación de acreditación para lo cual, en el caso de depósitos bancarios, deberá considerarse la jurisdicción en la que se efectúa dicho acto.

b.- Incorpora los elementos que hacen al “conocimiento del cliente” y al “dominio de la operación de logística” a los fines de desentrañar el dominio que pueda tener la empresa del destino final de la mercadería y, con ello, el conocimiento que esta tenga para establecer la jurisdicción sobre la que impactará la operación comercial.

V.- RG 28-2003 – MEDICINA INTEGRAL METROPOLITANA – ASIGNACIÓN DE JURISDICCIÓN EN PRESTACIÓN DE SERVICIOS

En el presente caso el pleito se presenta por el reclamo de bases imponibles entre dos jurisdicciones dado que la actividad del contribuyente consistía en la prestación de servicios médicos cobrando un fijo por cápita debiendo, para ejecutar sus tareas, movilizarse hasta donde estuviera la persona que requiera asistencia. El contrato con la Obra Social (el cliente que luego asignará los pacientes) fue realizado en CABA y a esta jurisdicción se habría imputado todo el ingreso puesto que fue allí donde se celebra el contrato. En esta resolución la COMARB entiende que para el caso de prestación de servicios no importa donde se cierre el contrato sino el lugar de efectiva prestación del mismo.

“Que conforme a ello, para determinar la jurisdicción a la que deben atribuirse los ingresos pactados se entiende que en una actividad de prestación de servicios, la generación de ingresos se



encuentra estrechamente ligada al lugar donde efectivamente se realizó la prestación de los mismos, en el caso la Provincia de Buenos Aires.”

VI.- RG 29-2006 – QUICKFOOD SA – REALIDAD ECONÓMICA

Sobre la base de los conceptos vertidos en puntos anteriores creo interesante señalar la doctrina expuesta en el antecedente objeto de este título y enmarcarlo en el concepto de “realidad económica”, no para que sea interpretada conforme el Art. 2 de la Ley 11.683 sino para advertir que, en la celebración de las operaciones económicas y en cuanto es objeto de análisis en el presente caso, veremos que no se discuten las formas instrumentales del negocio sino que se llega al entendimiento del conocimiento y dominio de las operaciones comerciales por medio de una valoración objetiva de diferentes elementos presentados al caso.

Lo primero a destacar es la “especial relación” mantenida por QUICKFOOD SA con su distribuidor de la provincia de MISIONES:

“Que administrativamente QUICKFOOD S.A. emite una nota de crédito a Comercial Fema S.R.L. y libra una factura a esos clientes exclusivos por la cantidad y monto de la mercadería entregada en Misiones. Que por esas operaciones se le reconoce a Comercial Fema S.R.L. los gastos incurridos por fletes por el traslado de la mercadería a Misiones y una comisión por poner a disposición de dichos clientes la mercadería por ellos solicitada. Que tales ingresos los declaraba a Misiones pero que por el resto de las ventas realizadas, interpretó que se perfeccionaban en el domicilio de QUICKFOOD S.A. que era el lugar de entrega de la mercadería.”

Aquí el origen del entuerto, la forma de realizar las operaciones con la empresa ubicada en misiones parecería ser, en realidad, un comisionista y, con ello, generaría el sustento territorial requerido para el resto de las operaciones de venta a clientes en MISIONES y ventas entre ausentes. Ahora bien, para la conformación de las ventas entre ausentes deberemos conocer el elemento “electrónico” mediante el cual se encaran las operaciones comerciales:

“Que a título de información, dice que la fiscalización realizada a QUICKFOOD S.A. se basa en antecedentes reunidos en actuaciones anteriores, de los que surgen que los pedidos de Comercial Fema S.R.L. los realiza por fax; describe el procedimiento que culmina en la primera resolución determinativa que fue recurrida, al que se hizo lugar, dictando luego la resolución que hoy es cuestionada por la empresa.”

En este párrafo podemos ver la incorporación del elemento “electrónico” a la operación por cuanto, del cuestionario realizado a la empresa de misiones, esta manifiesta que utiliza FAX para la generación de los pedidos de mercaderías con lo cual, uniendo este hecho a la situación o encuadre especial que manifiestan los comprobantes comerciales, se advierte el razonamiento del fisco en cuanto a que esta es distribuidora y, con ello, soporta la generación de sustento territorial en misiones siendo entonces uno de los elementos generadores del sustento territorial requeridos por la norma convencional.

“Que en el caso, QUICKFOOD S.A. tiene sustento territorial, ya que realiza gastos en Misiones por fletes y comisiones y obtiene ingresos de la misma.”

Pasemos ahora al elemento que indaga sobre la verdad material de las operaciones comerciales o, como fue señalado en el título del punto, la realidad económica del negocio soportado, entre otros elementos, en el dominio que se posea del curso comercial de las mercaderías y del conocimiento sobre el cliente y sobre la operación en particular.



“Que resulta claro que la entrega de la mercadería se efectúa en Martínez, Provincia de Buenos Aires. Sin embargo, no se concibe que allí se concierten las operaciones pues sería poco razonable que Comercial Fema S.R.L. envíe medios de transporte a 1500 km. de distancia sin tener la certeza de que el proveedor dispondrá de la mercadería que quiere comprar, que esté empacada y lista para embarcar; y que a pesar de existir -se supone- parámetros de venta y transporte semanales, QUICKFOOD S.A. tampoco puede tener seguridad de la cuantía de esos bienes y del momento en que habrá de entregarlos. En base a tal razonamiento, se sostiene que previo al despacho, la operación estaba formalizada por medios a distancia, o como dicen las empresas por fax.

Que en la presente causa, tratándose de operaciones concertadas conforme al último párrafo del art. 1º del CM., la particularidad de que el vendedor entregue la mercadería en la Jurisdicción donde está su establecimiento carece de relevancia, toda vez que la norma no hace distingo alguno sobre el tema, en cuyo caso, no corresponde que el intérprete lo haga.”

VII.- RESUMEN

La asignación de la jurisdicción origen del ingreso, en caso ventas entre ausentes y a la luz de las diferentes herramientas informáticas que facilitan los tratos comerciales se ha convertido en una tarea de profundo análisis de la realidad económica de las transacciones celebradas por la empresa. Hemos visto que no es suficiente con establecer un criterio razonable y sistemático para el tratamiento de la temática (como ha intentado LOMA NEGRA) sino que debemos indagar sobre la relación y recurrencia de operaciones con un mismo cliente, sobre la capacidad de la empresa de conocer el destino final de la mercadería, sobre la apertura de la jurisdicción de origen de cada línea de gastos pero, por sobre todo, sobre el dominio que presenta la empresa vendedora del bien o servicio en la implementación de la logística de entrega o modalidades de prestación del mismo.

Advertida entonces la complejidad del punto bajo estudio deberá ser implementada como una tarea conjunta entre la empresa y el analista tributario y, por parte de los elementos del ente, deberá ser acordada la estrategia comercial y logística (tanto económica como financiera) para así sistematizar la información a brindar al sector de análisis tributario (nótese que hablo de sistematizar la información a recibir no el proceso de su generación).

En la próxima entrega indagaremos sobre algunas cuestiones particulares advertidas siempre para este tipo de operaciones comerciales entre ausentes.

Dr. Sergio Carbone

Contador Público (UBA)