

FACPCE

CEAT

CONVENIO MULTILATERAL

OPERACIONES REALIZADAS POR MEDIOS  
ELECTRONICOS

R.G. (C.A.) 5/2021 (B.O.22.03.2021)

R.G. (C.A.) 14/2017

41 CASOS CONCRETOS DE LA COMISION ARBITRAL Y DE LA  
COMISION PLENARIA

SENTENCIA DE LA CAMARA DE TUCUMAN

**8 de ABRIL de 2021**

**Autor:**

**OSCAR A. FERNANDEZ**

\*Contador Público (UBA)

\*Especialista en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad Austral)

\*Post Grado en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad de  
Salamanca España)

[oa.fernandez@outlook.com](mailto:oa.fernandez@outlook.com)

011-5012-3196

## SUMARIO

### **Autor: Oscar A. Fernández**

\*Contador Público (UBA)

\*Especialista en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad Austral)

\*Post Grado en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad de Salamanca España)

Socio del estudio Fernández & Moya y Asociados.

[oa.fernandez@outlook.com](mailto:oa.fernandez@outlook.com)

011-5012-3196

### Actividad docente

- Profesor de la “Maestría en Tributación” de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA.

- Profesor de la “Maestría en Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la UBA.

- Profesor de la “Maestría en Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la Universidad Austral

### Actividad académica

- Coordinador técnico de la CEAT de la F.A.C.P.C.E.

- Miembro de la Comisión de Estudios Tributarios del C.P.C.E.P.B.A.

- Miembro activo de la A.A.E.F.

### Libros publicados

- Coautor del libro de “Convenio Multilateral” de Editorial Buyatti.

- Coautor del libro “Cuestiones Fundamentales de Procedimiento Tributario Nacional” de Editorial Buyatti.

- Coautor de distintas obras colectivas:

\*Derecho Penal Tributario, Editorial Marcial Pons;

\*Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional, Edición la Ley;

\*Derecho Penal Tributario, Editorial Ad-Hoc.

\*Traducción Jurisprudencial del Régimen Penal Tributario, Editorial Errepar

## INDICE

1 – Aplicación del convenio multilateral (Art.1 C.M.)	Pág.6
Operaciones ente ausentes. Sustento territorial. Gastos en la jurisdicción del comprador.	Pág.6
Gastos que otorgan sustento territorial	Pág.7
Distintos casos concretos de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria sobre el sustento territorial	Pág.7
El fallido intento de la Comisión Arbitral respecto de la asignación de las comisiones e impuestos bancarios	Pág.21
Sentencia de la Cámara Tucumán	Pág.24
2 – Atribución de ingresos (Art. 2 C.M.)	Pág.31
Operaciones por internet, por medios electrónicos	Pág.32
Presunción de sustento territorial. R.G. (C.A.) 83/2002 (Derogada por la R.G. (C.A.) 5/2021)	Pág.32
Distintos casos concretos de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria sobre la presunción de sustento territorial (R.G. (C.A.) 83/2002)	Pág.33
Destino final de los bienes. Operaciones entre ausentes. R.G. (C.A.) 14/2017	Pág.35
La nueva Resolución General de la Comisión Arbitral R.G. (C.A.) 5/2021 (B.O.22.03.2021). La derogación de la R.G. (C.A.) 83/2002.	Pág.36
Casos concretos de la Comisión Plenaria y de la Comisión Arbitral referidos al destino final de los bienes	Pág.42
Lugar de prestación del servicio	Pág.50
Casos concretos de la Comisión Plenaria y de la Comisión Arbitral referidos al lugar de prestación del servicio	Pág.50

## **Indice de casos concretos de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria y Jurisprudencia**

RCA 4/1999 **Capex SA c/Provincia de Mendoza** del 10.08.1999.

RCA 5/1999 **Hidroeléctrica El Chocón SA c/Provincia de Mendoza** del 10.08.1999.

RCA 6/1999 **Hidroeléctrica El Chocón SA c/Provincia de Mendoza** del 10.08.1999.

RCP 1/2021 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba** del 11.03.2021.

RCA 51/2019 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba** del 13.11.2019.

RCA 3/1999 **Carlavan Carlos c/Provincia de Rio Negro** del 10.08.1999.

RCA 68/2017 **Sede América SA c/Provincia de Misiones** del 08.11.2017.

RCP 20/2013 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 18.06.2013.

RCA 38/2012 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 15.08.2012.

RCP 32/2018 **Sede América SA c/Provincia de Córdoba** del 08.11.2018.

RCA 7/2018 **Sede América SA c/Provincia de Córdoba** del 07.03.2018.

RCP 10/2020 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires** del 16.04.2020.

RCA 22/2019 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires** del 12.06.2019.

RCP 26/2015 **Triangular SA c/Provincia de Chubut** del 17.09.2015

RCA 54/2014 **Triangular SA c/Provincia de Chubut** del 10.09.2014

RCA 64/2014 **INLAB SA c/Provincia de Chubut** del 15.10.2014

Cámara en lo Contencioso Administrativo de Tucumán Sala I **Toyota Argentina SA c/Provincia de Tucumán** del 11.02.2020

RCA 55.2007 **Intcomex Argentina SRL c/Provincia de Jujuy** del 20.11.2007

RCP 15.2008 **Intcomex Argentina SRL c/Provincia de Jujuy** del 16.10.2008

RCP 31.2020 **Maycar SA c/Provincia de Tierra del Fuego** del 03.12.2020

RCA 42.2019 **Maycar SA c/Provincia de Tierra del Fuego** del 02.10.2019

RCA 7/2020 **Gilera Motors Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires** del 15.07.2020

RCA 15/2020 **Tuttoital SRL c/Provincia de Buenos Aires** del 16.09.2020

RCA 15/2020 **Centro Estant SA c/Provincia de Córdoba** del 14.10.2020

RCA 22/2018 **Enod SA c/Provincia de Buenos Aires** del 11.06.2018

RCA 3/2020 **Enod SA c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires** del 15.04.2020

RCA 17/2020 **Whirlpool Argentina SRL c/Provincia de Santa Fe** del 14.10.2020

RCP 15/2019 **Nordenwagen SA c/Provincia de Buenos Aires** del 12.09.2019

RCP 24/2019 **Metalúrgica Industrial SA c/Provincia de Santa Fe** del 14.11.2019

RCA 20/2019 **Carraro Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires** del 12.06.2019

RCP 19/2018 **Vesuvius Vear SA c/Provincia de Chubut** del 07.06.2018

RCP 17/2018 **Unión Cooperativas Agrícolas Algodoneras Limitada (UCAAL) c/Provincia de Formosa** del 07.06.2018

RCP 12/2018 **Mercedes Benz Argentina SA c/Provincia de Corrientes** del 07.06.2018

RCP 14/2017 **Scania Argentina SA c/Provincia de Corrientes** del 15.06.2017

RCP 13/2017 **Honda Motor de Argentina SA c/Provincia de Mendoza** del 15.06.2017

RCP 9/2017 **Loma Negra SA c/Provincia de La Pampa** del 9.03.2017

RCP 1/2017 **Honda Motor de Argentina SA c/Provincia de Corrientes** del 9.03.2017

RCP 24/2020 **Travel Rock SA c/Provincia de Rio Negro** del 17.09.2020

RCA 36/2019 **Travel Rock SA c/Provincia de Rio Negro** del 11.09.2019

RCA 22/2020 **Derudder Hermanos SRL c/Provincia de Rio Negro** del 11.11.2020

RCA 12/2020 **Mercado Libre SRL c/Provincia de Santa Fe** del 12.08.2020

RCA 16/2020 **Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería SA c/Provincia de Chubut** del 16.09.2020

## CONVENIO MULTILATERAL – REGIMEN GENERAL

### 1 - APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL (ART.1)

#### ACTIVIDADES INTER JURISDICCIONALES

Las actividades a que se refiere el Convenio Multilateral son aquéllas 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, viajeros o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia.

Se encuentran comprendidos los casos en los que se configure alguna de las siguientes situaciones:

- a) La industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente;
- b) 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) El asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otra u otras;
- d) 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.

#### OPERACIONES ENTRE AUSENTES. SUSTENTO TERRITORIAL. GASTOS.

**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.).

#### Comentarios:

El último párrafo del art .1 del C.M. en el caso de OPERACIONES ENTRE AUSENTES para que exista sustento territorial, EXIGE que se REALICEN GASTOS en la jurisdicción DEL COMPRADOR.

#### INTERROGANTE:

**Se puede presumir el sustento territorial** ¿¿¿¿. Este interrogante será contestado mas adelante en función de lo normado en las R.G. (C.A.) 83/2002 (HOY DEROGADA), 14/2017 y 5/2021, al momento de analizar las operaciones realizadas por medios electrónicos.

EI SUSTENTO TERRITORIAL PUEDE SER PURO O IMPURO

**Sustento territorial puro:**

Por presencia directa del contribuyente en la jurisdicción del comprador, por si o a través de terceras personas (por ejemplo: A través de un intermediario en la jurisdicción del comprador).

**Sustento territorial impuro:**

Sin presencia directa del contribuyente en la jurisdicción del comprador, por si o a través de terceras personas. Pero REALIZANDO GASTOS en la jurisdicción del comprador. (por ejemplo: Gastos de transporte).

=====

**GASTOS QUE OTORGAN SUSTENTO TERRITORIAL**

Veamos que gastos otorgan sustento territorial en las operaciones ENTRE AUSENTES

**GASTOS COMPUTABLES O GASTOS NO COMPUTABLES**

Se puede tratar de gastos computables o de gastos no computables.

-----

**GASTOS RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD**

Los gastos deben estar relacionados con la actividad del contribuyente.

RCA 4/1999 **Capex SA c/Provincia de Mendoza** del 10.08.1999.

**GASTOS REALIZADOS ANTES DEL INICIO DE LA PRESTACION**

**NO OTORGAN SUSTENTO TERRITORIAL**

*“Que la Provincia de Mendoza considera que corresponde atribuir a la misma los ingresos generados por la operación, y en ese sentido entiende que **algunos gastos realizados por la empresa en esa jurisdicción antes del inicio de la prestación** que fueron detectados por la inspección actuante (**gastos de pasajes, estadía, etc.**) así como **gastos de correspondencia**, darían el sustento territorial necesario para considerar que fueron consecuencia de la actividad de la empresa realizada en la Provincia”.*

*“Que analizados exhaustivamente los gastos considerados por Mendoza en apoyo de su pretensión **se concluye que los mismos no tienen la entidad necesaria para otorgar el sustento territorial** que la jurisdicción esgrime en función de su pretensión de apropiarse de los ingresos generados por la operación”.*

RCA 5/1999 Hidroeléctrica El Chocón SA c/Provincia de Mendoza del 10.08.1999.

GASTOS REALIZADOS ANTES DEL INICIO DE LA PRESTACION

NO OTORGAN SUSTENTO TERRITORIAL

*“Que la Provincia de Mendoza considera que corresponde atribuir a la misma los ingresos generados por la operación, y en ese sentido entiende que **algunos gastos realizados por la empresa en esa jurisdicción antes del inicio de la prestación** que fueron detectados por la inspección actuante (**gastos de pasajes, estadía, etc.**) así como **gastos de correspondencia**, darían el sustento territorial necesario para considerar que fueron consecuencia de la actividad de la empresa realizada en la Provincia”.*

*“Que analizados exhaustivamente los gastos considerados por Mendoza en apoyo de su pretensión **se concluye que los mismos no tienen la entidad necesaria para otorgar el sustento territorial** que la jurisdicción esgrime en función de su pretensión de apropiarse de los ingresos generados por la operación”.*

RCA 6/1999 Hidroeléctrica Piedra del Águila SA c/Provincia de Mendoza del 10.08.1999.

GASTOS REALIZADOS ANTES DEL INICIO DE LA PRESTACION

NO OTORGAN SUSTENTO TERRITORIAL

*“Que la Provincia de Mendoza considera que corresponde atribuir a la misma los ingresos generados por la operación, y en ese sentido entiende que **algunos gastos realizados por la empresa en esa jurisdicción antes del inicio de la prestación** que fueron detectados por la inspección actuante (**gastos de pasajes, estadía, etc.**) así como **gastos de correspondencia**, darían el sustento territorial necesario para considerar que fueron consecuencia de la actividad de la empresa realizada en la Provincia”.*

*“Que analizados exhaustivamente los gastos considerados por Mendoza en apoyo de su pretensión **se concluye que los mismos no tienen la entidad necesaria para otorgar el sustento territorial** que la jurisdicción esgrime en función de su pretensión de apropiarse de los ingresos generados por la operación”.*

---

## GASTOS DE TRANSPORTE HASTA LA JURISDICCION DEL COMPRADOR

Si el vendedor se hace cargo del transporte, el vendedor tiene sustento territorial en la jurisdicción del comprador. (Art. 4 del C.M. y Art. 22 de la R.G. (C.A.) 22/2020 (Art. 1 R.G. 7/2006)

RCP 1/2021 Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba del 11.03.2021.

Destaca la Comisión Plenaria:

EXISTE SUSTENTO TERRITORIAL

-EL FRIGORIFICO SE HACE CARGO DEL FLETE

-EL FRIGORIFICO ADQUIERE HACIENDA EN REMATES REALIZADOS EN CORDOBA

“Que, efectivamente, el **sustento territorial** por parte de **Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. en la provincia de Córdoba**, en los periodos objeto del ajuste, **está acreditado a partir de los gastos verificados por el fisco y soportados por la apelante en dicha jurisdicción: gastos en conceptos de “Fletes Hacienda”, “Comisiones Hacienda”, “Viáticos Camiones” y “Fletes Distrib. ½ Res.”**, que acreditan la actividad de la accionante en esa jurisdicción (en las actuaciones administrativas luce **información proporcionada, por ejemplo, por Fortín del Sur SRL** donde dice: “...Con el Frigorífico y Matadero Chivilcoy, mantenemos una relación comercial, en donde el mismo se constituye en proveedor de carnes de nuestra firma. En dicho proceso nos dirigimos a las instalaciones del mencionado frigorífico y procedemos a la selección de la mercadería, se formaliza la operación y **el frigorífico nos envía la mercadería sin costos adicionales por dicho servicio...**”, además expresa: **“El transporte de la Mercadería mencionada se encuentra a cargo de Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA”**. También obran manifestaciones, entre otras, de la firma **Daniel Omar Calvo SRL** que acreditan el sustento territorial al decir que “Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA **adquirió hacienda en un remate feria realizado por nosotros** (...) Ambas operaciones se refieren a **remates realizados en la localidad de Río Cuarto, provincia de Córdoba**, aunque nuestra firma también realiza actividades en las Localidades de Adelia María, Reducción y General Levalle, todas en la Jurisdicción Córdoba...”. Más aun, el proveedor **Abel Marinozzi e Hijos SRL** también informa que “... La relación comercial con la firma de referencia está dada por la Venta de ganado vacuno en forma directa (...) Cuya procedencia es Córdoba y destino es en la Ciudad de Chivilcoy Provincia de Buenos Aires (...) La firma Abel Marinozzi e Hijos SRL desarrolla sus actividades en Monte Maíz Córdoba...”.

“Que, además, el **artículo 4º, último párrafo, del Convenio Multilateral** establece que los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones que se realice el hecho imponible y, por su parte, **la Resolución General N° 7/2006** ha interpretado que los gastos de transporte a que hace

referencia el último párrafo del art. 4 del Convenio, se distribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones en las que se realice el transporte, es decir, en este caso concreto, en las provincias de Buenos Aires y Córdoba”.

Sostuvo oportunamente la Comisión Arbitral en la RCA 51/2019 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba** del 13.11.2019.

#### NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

*“Que la pretensión de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. no puede prosperar. En efecto, el **sustento territorial** por parte de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. en la provincia de Córdoba, en los periodos objeto del ajuste, **está acreditado a partir de los gastos verificados por el fisco** obrante en las actuaciones administrativas: gastos en conceptos de **“Fletes Hacienda”**, **“Comisiones Hacienda”**, **“Viáticos Camiones”** y **“Fletes Distrib. ½ Res.”**, y **sin importar su magnitud**, acreditan la actividad de la accionante en esa jurisdicción.*

*Que el artículo 4º, último párrafo, del Convenio Multilateral establece que los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones que se realice el hecho imponible y, por su parte, la **Resolución General N° 7/2006** ha interpretado que los gastos de transporte a que hace referencia el último párrafo del art. 4 del Convenio, se distribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones en las que se realice el transporte, es decir, en este caso concreto, en las provincias de Buenos Aires y Córdoba.*

*Que, asimismo, la accionante no niega la existencia de compra a los respectivos productores pecuarios o intermediarios de la provincia de Córdoba; por el contrario, reconoce expresamente tal hecho al decir **“limitándose únicamente a comprar”**, es decir, en ningún momento tales compras o retribuciones de servicios son desconocidas”.*

RCA 3/1999 **Carlavan Carlos c/Provincia de Rio Negro** del 10.08.1999.

#### LOS GASTOS DE TRANSPORTE OTORGAN SUSTENTO TERRITORIAL

*“Que el hecho de que los costos de transporte (fletes) se encuentren a cargo de la contribuyente, implica que la actividad de la misma se traslada hacia la jurisdicción de Río Negro, dando nacimiento al **sustento territorial** necesario para atribuirse los ingresos generados por las ventas telefónicas”.*

---

#### **COMPRAS REALIZADAS EN LA JURISDICCION DEL COMPRADOR**

RCP 1/2021 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba** del 11.03.2021.

#### SUSTENTO TERRITORIAL

SE ADQUIRIO HACIENDA EN REMATES REALIZADOS EN LA PROVINCIA DE CORDOBA

*También obran manifestaciones, entre otras, de la firma **Daniel Omar Calvo SRL** que **acreditan el sustento territorial** al decir que “Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA **adquirió hacienda en un remate feria realizado por nosotros** (...) Ambas operaciones se refieren a **remates realizados en la localidad de Río Cuarto, provincia de Córdoba**, aunque nuestra firma también realiza actividades en las Localidades de Adelia María, Reducción y General Levalle, todas en la Jurisdicción Córdoba...”. Más aun, el proveedor **Abel Marinozzi e Hijos SRL** también informa que “... La relación comercial con la firma de referencia está dada por la Venta de ganado vacuno en forma directa (...) Cuya procedencia es Córdoba y destino es en la Ciudad de Chivilcoy Provincia de Buenos Aires (...) La firma Abel Marinozzi e Hijos SRL desarrolla sus actividades en Monte Maíz Córdoba...”.*

Sostuvo oportunamente la Comisión Arbitral en la RCA 51/2019 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba** del 13.11.2019.

*Que, asimismo, **la accionante no niega la existencia de compra a los respectivos productores pecuarios o intermediarios de la provincia de Córdoba**; por el contrario, **reconoce expresamente tal hecho al decir “limitándose únicamente a comprar”**, es decir, en ningún momento tales compras o retribuciones de servicios son desconocidas”.*

RCA 68/2017 **Sede América SA c/Provincia de Misiones** del 08.11.2017.

SUSTENTO TERRITORIAL  
GASTOS DE COMPRA

*“Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en determinar si existe sustento territorial por parte de Sede América S.A. en la provincia de Misiones y la cuestión conexas de la atribución de ingresos provenientes de la actividad comercializadora de la firma”.*

GASTOS DE COMPRAS (BOLSAS PARA POLLOS)  
NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

*“Que **el sustento territorial** por parte de Sede América S.A. en la provincia de Misiones, **está acreditado a partir de los gastos obrantes en el expediente administrativo**, siendo los más relevantes los **gastos de compras** verificados por el fisco. En efecto, en las actuaciones administrativas **está acreditada la compra de diferentes tipos de bolsas para pollos por parte de Sede América S.A. a una firma ubicada en la ciudad de Posadas, provincia de Misiones, y sin importar su cuantía ni si esos gastos son o no computables** a tenor de los dispuesto por el artículo 3° del Convenio Multilateral, acreditan la extensión de la actividad de Sede América S.A. en esa jurisdicción”.*

CUALQUIERA SEA LA FORMA DE COMERCIALIZACION

DESTINO FINAL DE LOS BIENES  
SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR

*“Que, siendo así, respecto de la atribución de ingresos, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho en varios de sus últimos precedentes, que **cualquiera sea la forma de comercialización**, el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas sino que **toma importancia el lugar de destino final de los bienes**, que habitualmente es el domicilio del adquirente, **siempre que sea conocido por el vendedor** –Sede América S.A.– **al momento en que se concretaron cada una de las ventas**, situación en este caso perfectamente acreditada”.*

-----

GASTOS DE PUBLICIDAD

En materia de publicidad debería diferenciarse la publicidad realizada en un medio local de la jurisdicción del comprador, respecto de aquella publicidad masiva realizada en medios de alcance nacional (por ejemplo en el diario Clarín, en canales de televisión abierta, Etc.).

RCP 20/2013 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 18.06.2013.

SUSTENTO TERRITORIAL  
PAGINA WEB CON PUBLICIDAD  
GASTOS DE INTERNET

*“Que refuerzan la configuración del debido **sustento territorial**, la existencia de una **página o sitio en Internet con publicidad**, información e ilustración ordenada para los destinatarios -sus clientes- que a través de este medio realizan sus compras. Además, **queda acreditado el sustento territorial porque Syphon S.A. incurre en gastos de uso del servicio de Internet para captar clientes** y capturar ingresos provenientes de Misiones, tal como consta a fs. 89/90”.*

Sostuvo oportunamente la Comisión Arbitral en la RCA 38/2012 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 15.08.2012.

PUBLICIDAD EN LA PAGINA WEB  
SERVICIOS DE INTERNET

*“Que, refuerzan la configuración del debido **sustento territorial**, la existencia de una **página o sitio en Internet con publicidad**, información e ilustración ordenada para los destinatarios –sus clientes- **que a través de este medio realizan sus compras**. Además, **queda acreditado el sustento territorial porque Syphon S.A. incurre en gastos de uso del servicio de Internet para captar clientes** y capturar ingresos provenientes de Misiones, tal como consta a fs. 89/90”.*

---

## GASTOS BANCARIOS

RCP 32/2018 Sede América SA c/Provincia de Córdoba del 08.11.2018.

Destaca la Comisión Plenaria:

CUALQUIERA SEA LA FORMA DE COMERCIALIZACION  
DESTINO FINAL DE LOS BIENES  
SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR  
GASTOS BANCARIOS

*“Que respecto a la atribución de ingresos, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho en varios de sus últimos precedentes, que **cualquiera sea la forma de comercialización**, el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas sino que **toma importancia el lugar de destino final de los bienes**, que habitualmente es el domicilio del adquirente, **siempre que sea conocido por el vendedor** –Sede América S.A.– al momento en que se concretaron cada una de las ventas, situación en este caso perfectamente acreditada.*

## DEUDORES INCOBRABLES

*Que respecto del concepto **“deudores incobrables”**, la **Resolución General N° 5/2012**, que interpreta con alcance general que el concepto “Deudores Incobrables” no resulta computable para la confección del coeficiente de gastos, tiene vigencia a partir de la norma que interpreta, es decir, desde que entró en vigencia el Convenio Multilateral.*

## GASTOS BANCARIOS

*Que en cuanto a los **“gastos bancarios”**, Sede América S.A. **no ha acreditado que estos gastos sean soportados en la jurisdicción donde tales cuentas se encuentren abiertas, es decir, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Sede América S.A. no ha aportado dato alguno con relación a dichos gastos registrados y la información utilizada por el fisco para la determinación proviene de las circularizaciones efectuadas a los clientes, en particular La Campana S.A., por lo que resulta razonable la atribución de los mismos a la provincia de Córdoba**”. (TRANSCRIPCIÓN LITERAL DE LA RCA 7/2018 DEL 07.03.2018)*

Sostuvo oportunamente la Comisión Arbitral en la RCA 7/2018 Sede América SA c/Provincia de Córdoba del 07.03.2018.

CUALQUIERA SEA LA FORMA DE COMERCIALIZACION  
DESTINO FINAL DE LOS BIENES

SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR  
COMISIONES POR COMPRAS  
GASTOS BANCARIOS

“Que respecto a la atribución de ingresos, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho en varios de sus últimos precedentes, que **cualquiera sea la forma de comercialización**, el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas sino que **toma importancia el lugar de destino final de los bienes**, que habitualmente es el domicilio del adquirente, **siempre que sea conocido por el vendedor** –Sede América S.A.– al momento en que se concretaron cada una de las ventas, situación en este caso perfectamente acreditada”.

DEUDORES INCOBRABLES

“Que respecto del concepto **“deudores incobrables”**, la **Resolución General N° 5/2012**, que interpreta con alcance general que el concepto “Deudores Incobrables” no resulta computable para la confección del coeficiente de gastos, tiene vigencia a partir de la norma que interpreta, es decir, desde que entró en vigencia el Convenio Multilateral”.

COMISIONES POR COMPRAS

“Que con relación a la **“comisión por compra”**, cabe precisar que el **art. 3° del Convenio Multilateral** establece que los “gastos a que se refiere el art. 2°, son aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad” y así se computarán como gasto “... todo gasto de compra”. De la disposición señalada, cabe concluir que el concepto cuestionado **“Comisión compra mercaderías”** –y sus distintas denominaciones– **se encuentra comprendido dentro de los gastos de compra y por lo tanto computable**. En consecuencia, en este punto le asiste razón a la firma accionante”.

GASTOS BANCARIOS

“Que en cuanto a los **“gastos bancarios”**, Sede América S.A. **no ha acreditado que estos gastos sean soportados en la jurisdicción donde tales cuentas se encuentren abiertas, es decir, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**. Sede América no ha aportado dato alguno con relación a dichos gastos registrados y **la información utilizada por el fisco para la determinación proviene de las circularizaciones efectuadas a los clientes, en particular La Campana S.A., por lo que resulta razonable la atribución de los mismos a la provincia de Córdoba**”.

RCP 20/2013 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 18.06.2013.

COMISIONES BANCARIAS

“Que esta Comisión Plenaria hace suyos los argumentos expuestos por la Comisión Arbitral para considerar que **está debidamente acreditado el sustento territorial en la Provincia de Misiones**. Esta conclusión se fundamenta en la existencia de gastos incurridos por parte de la firma recurrente en la Provincia de Misiones, por ejemplo, por **las comisiones que le perciben las entidades bancarias que intervienen en la transferencia de los depósitos que los clientes de esta provincia realizan en las sucursales de los Bancos que operan en Posadas**”.

#### NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

“Que corresponde rechazar el agravio de la recurrente en el sentido de que estos **gastos resultan insignificantes puesto que, en este caso, cualquiera sea el monto de la erogación, ésta puede ser atribuida con certeza a la Provincia de Misiones**”.

#### IMPUESTO A LOS CREDITOS Y DEBITOS BANCARIOS

“Que **también otorgan el debido sustento los pagos motivados en el Impuesto a los Créditos y Débitos**, aún cuando de acuerdo al art. 3º inc. d) del C.M. resulta un gasto no computable”.

#### LAS COMISIONES BANCARIAS Y EL IMPUESTO A LOS CREDITOS Y DEBITOS BANCARIOS SE DEBE IMPUTAR A LA PROVINCIA DE MISIONES

“Que asiste razón al Fisco en cuanto a la imputación de tales erogaciones a la Provincia de Misiones, por cuanto en los términos del artículo 4º del Convenio Multilateral, un gasto será considerado como efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle, aun cuando la erogación que él representa se efectúe en otra, por lo que **no puede prosperar en este sentido lo argumentado por la firma en que tales gastos deben ser atribuidos a Buenos Aires, que es donde la empresa tiene su cuenta bancaria**”.

#### PAGINA WEB CON PUBLICIDAD GASTOS DE INTERNET

“Que **refuerzan la configuración del debido sustento territorial, la existencia de una página o sitio en Internet con publicidad**, información e ilustración ordenada para los destinatarios -sus clientes- que a través de este medio realizan sus compras. Además, **queda acreditado el sustento territorial porque Syphon S.A. incurre en gastos de uso del servicio de Internet para captar clientes** y capturar ingresos provenientes de Misiones, tal como consta a fs. 89/90”.

“Que el **artículo 1º, último párrafo, del Convenio Multilateral** dispone que: “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, etcétera).”

“Que, a su vez, **el inciso b), última parte, del artículo 2º del Convenio Multilateral**, especifica cómo deben ser atribuidos los ingresos generados por las operaciones realizadas en las condiciones previstas en las normas precedentemente citadas, sin requerir ningún otro extremo”.

Sostuvo oportunamente la Comisión Arbitral en la RCA 38/2012 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 15.08.2012.

GASTOS BANCARIOS  
IMPUESTO SOBRE LOS CREDITOS Y DEBITOS BANCARIOS  
GASTOS DE TELEFONIA  
GASTOS DE INTERNET

“Que puesta al análisis de esta causa, esta Comisión observa que **la cuestión a resolver consiste en determinar la existencia de sustento territorial en Misiones**, punto sobre el cual la empresa dice que no existe y la Provincia sostiene”.

“Que los gastos que el Fisco le imputa haber realizado a la empresa son **gastos bancarios**, gastos en concepto de **Impuesto sobre los Créditos y Débitos Bancarios** y **gastos telefónicos y de internet**”.

COMISIONES BANCARIAS

“Que de los resúmenes de cuenta obrantes en el expediente surge que **los depósitos hechos por el comprador de Misiones genera comisiones bancarias que se debitan en la cuenta corriente de Syphon S.A.** y, especialmente, aunque la empresa haya abierto esa cuenta en otro lugar, **el débito se produce en la sucursal de la Ciudad de Posadas, Provincia de Misiones**”.

“Que siendo así, es aplicable el **art. 4º del CM** cuando dice que un gasto será considerado como efectivamente soportado en una jurisdicción cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle, aún cuando la erogación que él representa se efectúe en otra. También cobra plena vigencia el principio de la realidad económica previsto en el art. 27 del Convenio”.

IMPUESTO SOBRE LOS DEBITOS Y CREDITOS BANCARIOS

“Que **también otorgan el debido sustento los pagos motivados en el impuesto a los débitos y créditos**, aún cuando de acuerdo al art. 3º inc. d) del C.M. resulta un gasto no computable. El fundamento está en el hecho de que **el cliente realiza sus pagos en las sucursales bancarias de la Provincia de Misiones, es allí donde efectivamente fue soportado y por lo tanto atrae ese gasto a dicha jurisdicción**, por imperio de los arts. 4º y 27 del Convenio, aunque

en definitiva este tributo figure en la cuenta de Syphon S.A supuestamente abierta en la Ciudad de Buenos Aires”.

#### PUBLICIDAD EN LA PAGINA WEB SERVICIOS DE INTERNET

*“Que, refuerzan la configuración del debido sustento territorial, la existencia de una página o sitio en Internet con publicidad, información e ilustración ordenada para los destinatarios –sus clientes- que a través de este medio realizan sus compras. Además, queda acreditado el sustento territorial porque Syphon S.A. incurre en gastos de uso del servicio de Internet para captar clientes y capturar ingresos provenientes de Misiones, tal como consta a fs. 89/90”.*

*“Que el **artículo 1º, último párrafo, del Convenio Multilateral** dispone que: “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, etcétera)”. Surge de la lectura de dicha norma, que está dirigida a aquellos sujetos que cumplan las dos condiciones por ella 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”.*

*“Que, a su vez, el **inciso b), última parte, del artículo 2º del Convenio Multilateral**, especifica cómo deben ser atribuidos los ingresos generados por las operaciones realizadas en las condiciones previstas en las normas precedentemente citadas, sin requerir ningún otro extremo”.*

*“Que, en el caso, otorga sustento territorial a la Provincia de Misiones, los gastos soportados en la jurisdicción por la venta de mercaderías concretadas a través de Teléfono o Internet, tal como también consta en las respuestas de los clientes que obran en las actuaciones administrativas, con lo cual queda demostrado que los ingresos correspondientes a esas operaciones encuadran en las normas más arriba mencionadas”.*

---

#### GASTOS DE INTERNET

RCP 20/2013 Syphon SA c/Provincia de Misiones del 18.06.2013.

#### PAGINA WEB CON PUBLICIDAD GASTOS DE INTERNET

*“Que refuerzan la configuración del debido sustento territorial, la existencia de una página o sitio en Internet con publicidad, información e ilustración*

ordenada para los destinatarios -sus clientes- que a través de este medio realizan sus compras. Además, **queda acreditado el sustento territorial porque Syphon S.A. incurre en gastos de uso del servicio de Internet para captar clientes y capturar ingresos provenientes de Misiones, tal como consta a fs. 89/90**".

Sostuvo oportunamente la Comisión Arbitral en la RCA 38/2012 **RCA 38/2012 Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 15.08.2012.

PUBLICIDAD EN LA PAGINA WEB  
SERVICIOS DE INTERNET

*"Que, refuerzan la configuración del debido sustento territorial, la existencia de una página o sitio en Internet con publicidad, información e ilustración ordenada para los destinatarios –sus clientes- que a través de este medio realizan sus compras. Además, queda acreditado el sustento territorial porque Syphon S.A. incurre en gastos de uso del servicio de Internet para captar clientes y capturar ingresos provenientes de Misiones, tal como consta a fs. 89/90"*.

-----  
**GASTOS EN EL DOMICILIO LEGAL**

RCP 10/2020 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires** del 16.04.2020.

FALTA DE ELEMENTOS DE PRUEBA DE LA DEFENSA

*"Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a rectificar el **decisorio de la Comisión Arbitral**. En efecto, la apelante no logra conmovier lo decidido en aquella instancia ya que no surge de las actuaciones que el fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires haya violentado los términos del Convenio Multilateral en la materia, observándose que **la firma realiza consideraciones al respecto sin aportar en esta instancia documentación respaldatoria** (artículo 8° del Reglamento Procesal para la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria) que desacredite lo actuado por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en cuanto a la diferencia en la atribución de los ingresos y gastos"*.

Sostuvo oportunamente la Comisión Arbitral en la RCA 22/2019 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires** del 12.06.2019.

REUNIONES DE DIRECTORIO Y ASAMBLEAS  
FACTURAS DEL MERCADO DE LINIERS  
HONORARIOS DE CONSULTORIA LEGAL  
GASTOS DE PEAJES Y COMBUSTIBLES

*"Que el sustento territorial por parte de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en los periodos objeto del ajuste, está*

acreditado a partir de los gastos verificados por el fisco obrante en las actuaciones administrativas (**reuniones de directorio y asambleas generales de la sociedad celebradas en su domicilio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, facturas de Mercado de Liniers S.A. por servicios prestados a la accionante desde 2009, honorarios de consultoría legal, gastos de peajes y combustibles, en el marco de sus operaciones) y sin importar su magnitud, acreditan la actividad de la accionante en esa jurisdicción**".

-----

#### GASTOS DE ESCASA SIGNIFICACION

RCP 1/2021 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Provincia de Córdoba** del 11.03.2021.

NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

*“Que la pretensión de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. no puede prosperar. En efecto, **el sustento territorial por parte de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. en la provincia de Córdoba, en los periodos objeto del ajuste, está acreditado a partir de los gastos verificados por el fisco obrante en las actuaciones administrativas: gastos en conceptos de “Fletes Hacienda”, “Comisiones Hacienda”, “Viáticos Camiones” y “Fletes Distrib. ½ Res.”, y sin importar su magnitud, acreditan la actividad de la accionante en esa jurisdicción.***

RCA 68/2017 **Sede América SA c/Provincia de Misiones** del 08.11.2017.

NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

*“Que el sustento territorial por parte de Sede América S.A. en la provincia de Misiones, está acreditado a partir de los gastos obrantes en el expediente administrativo, siendo los más relevantes los **gastos de compras** verificados por el fisco. En efecto, en las actuaciones administrativas **está acreditada la compra de diferentes tipos de bolsas para pollos por parte de Sede América S.A. a una firma ubicada en la ciudad de Posadas, provincia de Misiones, y sin importar su cuantía ni si esos gastos son o no computables a tenor de los dispuesto por el artículo 3° del Convenio Multilateral, acreditan la extensión de la actividad de Sede América S.A. en esa jurisdicción**”.*

RCA 22/2019 **Frigorífico y Matadero Chivilcoy SA c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires** del 12.06.2019.

NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

*“Que el sustento territorial por parte de Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A. en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en los periodos objeto del ajuste, está acreditado a partir de los gastos verificados por el fisco obrante en las actuaciones administrativas (**reuniones de directorio y asambleas generales***

**de la sociedad celebradas en su domicilio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, facturas de Mercado de Liniers S.A. por servicios prestados a la accionante desde 2009, honorarios de consultoría legal, gastos de peajes y combustibles, en el marco de sus operaciones) y sin importar su magnitud, acreditan la actividad de la accionante en esa jurisdicción”.**

RCP 26/2015 **Triangular SA c/Provincia de Chubut** del 17.09.2015

NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

*“Que esta Comisión Plenaria observa que la firma apelante no ha aportado nuevos elementos de juicio que permitan modificar lo resuelto por la Comisión Arbitral. En efecto, a partir de los gastos verificados por el fisco y **sin importar su magnitud**, se ha configurado el debido sustento territorial y, consecuentemente, la extensión de la actividad de la recurrente en la Provincia del Chubut”.*

RCA 54/2014 **Triangular SA c/Provincia de Chubut** del 10.09.2014

NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

*“Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión observa que no es acertada la apreciación de la recurrente en el sentido de que el **sustento territorial** está dado por el lugar de entrega de los bienes comercializados, sino que la extensión de **la actividad se configura por la realización de algún gasto que tenga relación con la actividad** desarrollada por el contribuyente en una determinada jurisdicción.*

*Que en este sentido, a partir de los gastos verificados por el fisco y **sin importar su magnitud**, se ha configurado el debido sustento territorial y, consecuentemente, la extensión de la actividad de la recurrente en la Provincia del Chubut”.*

RCA 64/2014 **INLAB SA c/Provincia de Chubut** del 15.10.2014

NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO

*“Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión Arbitral observa, en primer lugar, que está demostrado -e incluso reconocido por la propia empresa- la realización de gastos en la Provincia del Chubut. Para que se perfeccione el **sustento territorial** en una jurisdicción determinada, lo que **la norma exige es la realización de un gasto** que evidencie el desarrollo de la actividad dentro del territorio de la misma, **sin que interese sin son computables o no, como así tampoco su magnitud**”.*

RCP 20/2013 **Syphon SA c/Provincia de Misiones** del 18.06.2013.

NO IMPORTA LA MAGNITUD DEL GASTO  
COMISIONES BANCARIAS POR TRANSFERENCIAS

**“Que corresponde rechazar el agravio de la recurrente en el sentido de que estos gastos resultan insignificantes puesto que, en este caso, cualquiera sea el monto de la erogación, ésta puede ser atribuida con certeza a la Provincia de Misiones”.**

=====

**EL FALLIDO INTENTO DE LA COMISION ARBITRAL RESPECTO DE LA ASIGNACION DE LAS COMISIONES E IMPUESTOS BANCARIOS**

La Comisión Arbitral intentó que los gastos y comisiones bancarias se asignen a la jurisdicción en la cual el vendedor tiene abierta su cuenta bancaria, y no a la jurisdicción desde donde el comprador realiza el depósito o la transferencia bancaria.

**R.G. (C.A.) 7/2016 (B.O.29.04.2016)**

**TRATAMIENTO EN EL CONVENIO MULTILATERAL DE LOS GASTOS RELACIONADOS CON LA UTILIZACION DE CUENTAS BANCARIAS**

**“Art. 1 - Considerar a los fines del [artículo 4 del Convenio Multilateral](#), que **los gastos, comisiones e impuestos devengados**, relacionados con la utilización de cuentas bancarias, son soportados por los vendedores o prestadores de servicios, titulares de las mismas, **en la jurisdicción donde dichas cuentas se encuentran abiertas**”.**

EL ART. 4 DEL CONVENIO MULTILATERAL ESTABLECE QUE:

**“Art. 4 - Se entenderá que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ej.: de dirección, de administración, de fabricación, etc.), aun cuando la erogación que él representa se efectúe en otra. Así, los sueldos, jornales y otras remuneraciones se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren.**

*Los gastos que no puedan ser atribuidos con certeza, se distribuirán en la misma proporción que los demás, siempre que sean de escasa significación con respecto a éstos. En caso contrario, el contribuyente deberá distribuirlos mediante estimación razonablemente fundada.*

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

-----

**R.G. (C.A.) 9/2016 (B.O.27.05.2016)**

**SE SUSPENDE LA APLICACIÓN DE LA R.G. (C.A.) 7/2016 (B.O.29.04.2016)**

Se suspende la aplicación de la R.G. (C.A.) 7/2016, hasta tanto la Comisión Plenaria resuelva “con carácter definitivo” -art. 17 inc. e) del Convenio- los recursos de apelación contra la resolución general 7/2016. (APELACION DE LA PROVINCIA DE MISIONES, FORMOSA Y CHUBUT).

---

**R.G. (C.P.) 41/2016 (B.O.16.12.2016)**  
**SE DEROGA LA APLICACIÓN DE LA R.G. (C.A.) 7/2016 (B.O.29.04.2016)**

“VISTO:

*El Expte. C.M. N° 1330/2015 “Proyecto de resolución sobre gastos, comisiones e impuestos bancarios s/recursos de apelación contra la [Resolución General C.A. N° 7/2016](#) (cuya aplicación fue suspendida por [Resolución General C.A. N° 9/2016](#) hasta tanto se pronuncie la Comisión Plenaria)”, en el que las provincias de **Misiones, Chubut y Formosa interponen sendos recursos de apelación** contra la resolución general referida; y,*

CONSIDERANDO:

*Que dichos recursos se han presentado conforme a las exigencias formales previstas en las normas legales y reglamentarias, motivo por el cual corresponde su tratamiento (art. 25 del Convenio Multilateral).*

*Que las jurisdicciones apelantes de Misiones y Formosa tachan de nula la resolución apelada alegando que en su dictado se habría conculcado el debido proceso.*

*Que respecto a la cuestión de fondo, **las jurisdicciones apelantes (Misiones, Chubut y Formosa)** en sus sendos recursos sostienen -en sustancial y apretada síntesis- que la resolución general cuando afirma que “los gastos, comisiones e impuestos devengados, relacionados con la utilización de cuentas bancarias, son soportados por los vendedores o prestadores de servicios, titulares de las mismas, en la jurisdicción donde dichas cuentas se encuentran abiertas”, **violenta los principios del Convenio Multilateral y es contraria a los precedentes de los organismos de aplicación. En definitiva, sostienen que el ingreso que los Bancos perciben en concepto de comisiones por la recepción de depósitos debe ser asignado al lugar en el cual se realiza el depósito**, debiendo en consecuencia asignarse el gasto al mismo lugar geográfico.*

*Que en las actuaciones obran respuestas a los traslados corridos. **La provincia de Río Negro, al ser la promotora del dictado de la resolución general naturalmente petitiona su ratificación. Da fundamentos de hecho y de derecho para tal proceder. En este mismo sentido se pronuncia la Ciudad de Buenos Aires.** La provincia de Catamarca, en cambio, adhiere al recurso de apelación interpuesto por Misiones.*

*Que esta Comisión Plenaria observa, en primer lugar, que la [Resolución General N° 7/2016](#) no presenta vicios en su dictado para que sea declarada nula.*

## GASTOS E IMPUESTOS BANCARIOS PRODUCTO DE DEPOSITOS BANCARIOS O TRANSFERENCIAS BANCARIAS

Que en segundo término, más allá de las muy fundadas alegaciones de las partes, cabe destacar que precisar en el marco del régimen general del Convenio Multilateral el tratamiento que debe conferirse a los gastos e impuestos devengados en razón de operaciones de depósito o transferencias en cuentas bancarias -cuyo propósito tuvo por fin la resolución general apelada-, deriva en **una cuestión donde existe una variada casuística de hechos**, lo que quedó de manifiesto con los casos resueltos por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que cada una de las partes invocan según sus pretensiones. De modo que, **a juicio de este Plenario resulta más ajustado considerar la materia regulada en dicha resolución en los futuros casos concretos** que pudieran presentarse que hacerlo en una norma general que pueda prever el conjunto de los diversos casos particulares.

Que esta inteligencia cabe atribuirle a expresiones de una de las apelantes, la provincia de Formosa, cuando plantea los interrogantes que presenta la casuística y afirma que “esta cuestión no puede ser objeto de una interpretación con carácter general, como la pretendida con el dictado de la [R.G. CA. N° 7/2016](#), toda vez que la misma, por imperio de la norma del Convenio Multilateral, está sujeta a las particularidades de los casos y situaciones propias de las actividades desarrolladas en cada jurisdicción, teniendo en cuenta la incidencia o importancia jurídica del origen y destino de las prestaciones, bienes o servicios, en el intercambio económico gravado con el impuesto sobre los ingresos brutos, dentro del marco del Convenio Multilateral”.

Que por lo dicho, esta Comisión Plenaria entiende que **no se han encontrado elementos que acrediten con carácter general que “los gastos, comisiones e impuestos devengados, relacionados con la utilización de cuentas bancarias, son soportados por los vendedores o prestadores de servicios, titulares de las mismas, en la jurisdicción donde dichas cuentas se encuentran abiertas”**; por lo que corresponde dejar sin efecto la resolución apelada.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Plenaria realizada el 29 de septiembre de 2016.

Por ello,

LA COMISIÓN PLENARIA CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/1977

RESUELVE:

**Art. 1 - Deróguese la [resolución general \(CA\) 7/2016.](#)**

=====

## SENTENCIA DE LA CAMARA DE TUCUMAN

### FALTA DE SUSTENTO TERRITORIAL

Cámara en lo Contencioso Administrativo de Tucumán Sala I **Toyota Argentina SA c/Provincia de Tucumán** del 11.02.2020

Para la Cámara Toyota no tiene sustento territorial en la Provincia de Tucumán.

*“EL SEÑOR VOCAL DR. JUAN RICARDO ACOSTA, DIJO:*

*(..)*

*Afirma que mediante la Resolución N° R 80/2016 la DGR desestimó el recurso de reconsideración presentado por su mandante contra la Resolución N° D 90/2016, y en consecuencia, dejó firme en sede administrativa la determinación de oficio por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB), **períodos 01 a 12/2009 y 01/2011 a 12/2012** por la suma de \$ 3.322.955,47.-, más los intereses calculados en \$ 2.395.261,04.-*

*Manifiesta que la **actividad principal de su mandante es la fabricación de automotores, la que desarrolla en forma íntegra en su planta industrial ubicada en Zárate, Provincia de Buenos Aires.***

### CONTRATO DE CONCESION

*Alega que la Provincia de Tucumán pretende gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a su representada, considerando en forma aislada ciertas operaciones de compra-venta que, en rigor, se enmarcan en el **contrato de concesión oportunamente celebrado con la firma Line Up S.A.***

*Señala que la actividad de fabricación y comercialización de automotores de su representada se realiza íntegramente en la Provincia de Buenos Aires, lugar donde se perfecciona el hecho imponible del IIBB, sin que exista sustento territorial alguno en la Provincia de Tucumán, aclarando que su mandante **no realiza gastos en la Provincia de Tucumán, y que los desembolsos en concepto de seguro y de transporte, corren por cuenta de los propios concesionarios.***

*En este sentido, expone que, de conformidad al contrato de concesión, su mandante **vende al concesionario sus productos**, estando contemplada la posibilidad de que **los vehículos sean entregados en Zárate y que los cargos, gastos y seguros son a cargo del concesionario** (cfr. art. 8.3.1 del contrato de concesión), razón por la cual, **una vez retirados de la planta industrial de la actora, los rodados son de propiedad del concesionario Line Up S.A. que posteriormente los introduce y comercializa en forma minorista en Tucumán.***

*Explica que los concesionarios se registran como tales ante la División Asistencia Funcional de la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad Automotor y Créditos Prendarios, y que en tal carácter, serán los concesionarios*

quienes completarán los certificados de fabricación, formulario 01 (solicitud de inscripción inicial), formulario 12 de verificación policial, con los datos del adquirente de cada rodado, que será un cliente del concesionario y no de su mandante que ya transfirió el bien en Buenos Aires.

#### LOS VEHICULOS SE ENTREGAN EN ZARATE

Conforme a la realidad del caso, y al contrato de concesión celebrado, indica que durante los períodos en cuestión, su mandante **entregaba a su concesionario Line Up S.A. las unidades en la planta industrial de Zárate, Provincia de Buenos Aires**, quien luego los trasladaba a la Provincia de Tucumán, a su cuenta y riesgo, donde los comercializaban a los clientes de esa jurisdicción, razón por la cual la actividad desplegada por el concesionario en Tucumán no es imputable a su mandante.

Expone que la Provincia de Tucumán, al tomar en consideración la totalidad de las ventas efectuadas por Toyota Argentina S.A. a Line Up S.A., sin ponderar el marco en el que se produjeron esas ventas, excedió ilegítimamente el ámbito territorial de sus potestades tributarias, pretendiendo alcanzar actividades desarrolladas íntegramente en extraña jurisdicción, las que se encuentran sometidas en forma exclusiva y excluyente a la potestad tributaria de la Provincia de Buenos Aires.

#### CONCERTACION DE LA OPERACIÓN EN PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Sostiene que **no caben dudas de que el lugar de concreción de la operación se produce en la Provincia de Buenos Aires**, que es donde se realiza la entrega de la cosa y se paga el precio, y que **no puede considerarse que su mandante vende sus productos en la Provincia de Tucumán por medio de representantes**, ni tampoco que las ventas que efectúa a los concesionarios son atribuibles a esa jurisdicción, ya que las unidades son vendidas en la Provincia de Buenos Aires.

Añade que los ingresos provenientes de las operaciones que cuestiona la Provincia de Tucumán, deben asignarse a la Provincia de Buenos Aires, pues se trata de ventas efectuadas en planta de su mandante sita en esa jurisdicción y es allí donde se entregan los vehículos a todos los concesionarios del país, no existiendo ingresos atribuibles a la jurisdicción de Tucumán.

#### CONTRATO ENTRE PRESENTES CELEBRADO EN LA CIUDAD DE BUENOS AIRES

Explica que Line Up S.A. es un sujeto independiente de su mandante, que el contrato de concesión supone que Line Up S.A. solicitó formar parte de la red de concesionarios y Toyota Argentina S.A. aceptó a dicha firma como concesionario oficial, y que los pedidos de éste concesionario y las transferencias efectuadas tienen su razón de ser en el **contrato de concesión, celebrado entre presentes, en la Ciudad de Buenos Aires**, en cuyo marco se insertan las

*operaciones que en forma aislada y parcializada se analizan para arribar al ajuste pretendido.*

## EL CONTRATO DE CONCESION SE DIFERENCIA DEL CONTRATO DE COMPRA VENTA

*Discurre que el contrato de concesión se diferencia del contrato de compraventa, siendo impropio focalizarse exclusivamente en las operaciones individuales celebradas con motivo del contrato marco que las comprende y define, debiéndose tener en cuenta que entre las partes no se celebran contratos comerciales de compraventa.*

## NO SON OPERACIONES ENTRE AUSENTES

*Subraya que, al no tratarse de operaciones entre ausentes (en los términos del art. 2 inc. b del Convenio Multilateral), no puede utilizarse el domicilio del adquirente como criterio válido de imputación de ingresos, sino el lugar de entrega de la mercadería (Provincia de Buenos Aires), dado el contrato que vincula a las partes, celebrado entre presentes y por escrito, advirtiendo que cuando el concesionario venda las unidades a sus clientes tributará el pertinente IIBB en la Provincia de Tucumán.*

*Así las cosas, valora que el hecho imponible del gravamen, definido en el art. 214 del Código Tributario Provincial, no se configura respecto a su mandante, pues no desarrolla actividades en la jurisdicción de la Provincia de Tucumán, siendo el concesionario quien realiza la actividad de comercialización de productos prevista en el art. 215 inc. 4 de tal cuerpo normativo.*

*(..)*

## CONTESTACION DE LA DEMANDA POR PARTE DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN

*(..)*

*En relación a la supuesta falta de sustento territorial en esta Provincia de la actividad que desarrolla la actora, argumenta que **según la Comisión Arbitral y según la Comisión Plenaria**, cualquiera haya sido la modalidad de concreción de las operaciones (entre presentes o ausentes), la atribución de ingresos debe efectuarse en el domicilio del adquirente en los casos que no haya duda y se tenga un total conocimiento de cada uno de los clientes, y por ende, el lugar de donde provienen los ingresos derivados de las operaciones de ventas.*

*Afirma que en este caso, es fácil observar que Toyota Argentina S.A. posee un total conocimiento de sus clientes, conforme a la modalidad operativa declarada, que es un contrato de concesión, y a la facturación.*

*En razón de lo expuesto, corresponde atribuir los ingresos de los clientes de la firma actora de la jurisdicción de la Provincia de Tucumán, independientemente del planteo realizado respecto a que las operaciones efectuadas por su mandante se produjeron entre presentes y en la Provincia de Buenos Aires.*

*(..)*

## SENTENCIA DE LA CAMARA DE TUCUMAN

(..)

**Sintéticamente, la actora funda su demanda en los siguientes argumentos:**

*(i) falta de actividad, de sustento territorial y de gastos en la Provincia de Tucumán, en la medida en que la fabricación y comercialización de automotores se realiza íntegramente en la planta industrial de Zárate, Provincia de Buenos Aires, lugar donde se venden, transfieren y entregan las unidades O km al concesionario Line Up S.A., en virtud de un contrato de concesión celebrado entre presentes y por escrito, siendo que Line Up S.A. realiza por su cuenta y riesgo el traslado de los vehículos a la Provincia de Tucumán, corriendo con los gastos de transporte, seguro y demás cargos inherentes al acarreo, por lo que no se configura en la especie el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos previsto en el art. 214 del Código Tributario Provincial, precisando que es el concesionario Line Up S.A. quien realiza la actividad de comercialización de productos contemplada en el art. 215 inc. 4 de tal cuerpo normativo;*

(..)

**La Provincia de Tucumán se opone al progreso de la demanda iniciada, en base a los siguientes fundamentos:**

*(i) frente a la supuesta falta de sustento territorial, entiende que la atribución de ingresos debe efectuarse según el domicilio del adquirente, que es el lugar de donde provienen los ingresos derivados de las operaciones de ventas;*

(..)

## ANALISIS DE LA CAMARA DE TUCUMAN

(..)

**III-b) El argumento jurídico principal en que la actora apoya su demanda consiste en la falta de configuración del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en relación a Toyota Argentina S.A., en la medida en que la fabricación y comercialización de automotores se realiza íntegramente en la planta industrial de Zárate, Provincia de Buenos Aires, que es donde se venden, transfieren y entregan las unidades O km al concesionario Line Up S.A., en virtud de un contrato de concesión (celebrado entre presentes y por escrito), siendo este último quien realiza por su cuenta y riesgo el traslado de los rodados a la Provincia de Tucumán, corriendo con los gastos de transporte, seguro y demás cargos inherentes al acarreo, apuntando que el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente a la Provincia de Tucumán recién se perfeccionará cuando el concesionario venda las unidades a sus clientes.**

**La demandada sostiene** que cualquiera haya sido la modalidad de concreción de las operaciones (entre presentes o ausentes), la atribución de ingresos debe efectuarse en el domicilio del adquirente en los casos que no haya duda, siendo que Toyota Argentina S.A. posee un total conocimiento de sus clientes, por lo que corresponde atribuir los ingresos de los clientes de la firma actora a la jurisdicción de la Provincia de Tucumán.

## SE DEBE DETERMINAR DONDE SE REALIZARON LAS OPERACIONES DE VENTA

*Teniendo en cuenta las posiciones de las partes, resulta fácil advertir que el núcleo de la cuestión a dirimir en este litigio, consiste en determinar dónde se realizaron las operaciones de venta de los bienes que produce la actora.*

## CONTRATO DE CONCESION

*En primer lugar, no se encuentra controvertido que Toyota Argentina S.A. y Line Up S.A. se encuentran vinculados por un contrato de concesión celebrado en fecha 05/12/2008 (fs. 18/54), en donde el primero reviste el carácter de concedente y el segundo de concesionario, es decir que Line Up S.A. forma parte de la red de concesionarios oficiales de Toyota Argentina S.A. (fs. 280).*

*(..)*

## CLAUSULAS DEL CONTRATO DE CONCESION

*De este modo, conforme los términos del contrato de concesión celebrado, se desprende que la fábrica **Toyota Argentina S.A. vende sus productos al concesionario Line Up S.A. en el lugar que fije el primero, siendo que los cargos y gastos necesarios para efectivizar la entrega de los productos Toyota, incluyendo los seguros correspondientes, son pagados por el concesionario.***

*Una vez realizada esta primera operación, el concesionario vende los productos Toyota a los clientes (terceros) en el área primaria de mercado del concesionario, esto es, la localidad en dónde se encuentra el establecimiento autorizado por el concedente.*

*Es decir, que el concesionario Line Up S.A. en su relación comercial con los terceros, actúa por su cuenta y riesgo, y en nombre propio, **siendo claro que el concesionario no representa al concedente.***

## ANALISIS DE LA PRUEBA OFRECIDA

***Entrando en examen de la prueba ofrecida en la causa, se advierte que a través de informe de fs. 283 el Sr. Presidente de Line Up S.A. consigna:***

## ENTREGA DE LAS UNIDADES EN ZARATE

*1) durante los períodos involucrados, **la entrega de las unidades automotores se efectuaba en la planta industrial de TOYOTA ARGENTINA S.A. ubicada en la localidad de Zárate, Provincia de Buenos Aires;***

## TRASLADO Y SEGURO A CARGO DE LA CONCESIONARIA

*2) en los períodos en cuestión, **todos los gastos involucrados en el traslado de los vehículos desde la localidad de Zárate, Provincia de Buenos Aires, hasta la Provincia de Tucumán fueron soportados por Line Up S.A. A tal***

efecto se contrataron los servicios de la empresa Furlong S.A. para el transporte de la unidades automotoras, teniendo también a su cargo el seguro del mismo;

3) Los certificados de fabricación son completados con los datos del adquirente del rodado por los concesionarios, en este caso, Line Up S.A. Tal tarea se efectúa al formalizarse la transacción con el cliente adquirente del automotor y teniendo presente los datos de fabricación indicados por la terminal automotriz, en este caso, Toyota Arg. S.A.

(..)

#### PERICIAL CONTABLE

A su vez, mediante prueba pericial contable producida a fs. 367/382), el Contador Público Nacional Jorge M. Bilotti precisa que en la cuenta abierta en concepto de venta automóviles a concesionarios se registran todas las ventas de unidades a Dealers (Concesionarias) del país. Tal operatoria se encuentra normada por un contrato de concesión entre las partes. **La mercadería es retirada desde la Planta ubicada en Provincia de Buenos Aires.** Se asignan todos los ingresos a la jurisdicción de Buenos Aires<sup>1d</sup> (fs. 375 vlta.).

Luego, para informar el lugar de entrega de las unidades automotores, en el marco del contrato de concesión suscripto con Line Up S.A., durante los períodos 2009 a 2012, el perito responde que de la documentación compulsada por este Perito, puede constatarse claramente **en el remito, la leyenda Puesto en Depósito: TASA 13Ruta 9 y Ruta 12- ZARATE- BS. AS.** (fs. 381).

**A continuación, el especialista explica** que las unidades automotores son fabricadas en Zarate Pcia de Bs As y comercializadas a las distintas concesionarias autorizadas para la venta de productos Toyota. La comercialización de las Uds cero Km se lleva a cabo en la planta Industrial de TASA, ubicada en Zarate Pcia de Bs As, se establece esta modalidad según acuerdo entre TASA y LUSA y perfeccionado mediante Contrato de Concesión (fs. 381).

**Seguidamente, el experto señala** que TASA establece como lugar para efectivizar la entrega de los vehículos en Zarate Pcia de Buenos Aires, entendiendo que la venta se perfecciona con la entrega de la unidad automotriz, por lo tanto, los gastos de traslado, flete y seguro son efectuados por LUSA, siguiendo con las obligaciones aceptadas por el concesionario mediante contrato de concesión firmado en Buenos Aires entre las partes actuantes<sup>1d</sup> (fs. 381), habiendo verificado que TASA percibe a LUSA, en la venta de una unidad automotriz, la tasa equivalente al seguro de transporte de la unidad vendida, póliza que contrata TASA<sup>1d</sup> (fs. 382 vlta.).

(..)

Por último, dentro de la documentación acompañada por el perito (fs. 382 vlta. y 383) reservada en Secretaría, y que en este acto se tiene a la vista, se observan facturas emitidas por Toyota Argentina S.A. a Line Up S.A. en concepto de venta de automotores cero kilometro, en condición de contado y en pesos argentinos; como así también remitos generados por Toyota Argentina S.A. al destinatario

Line Up S.A., transportista Furlong S.A. consignando la dirección de entrega de los vehículos.

#### CONCLUSION DE LA CAMARA EN FUNCION DE LA PRUEBA PRODUCIDA

*Del conjunto probatorio examinado, **se puede concluir** que en el marco del contrato de concesión celebrado entre la actora Toyota Argentina S.A. y Line Up S.A., la actora vendió unidades automotores cero km. al concesionario Line Up S.A., entregando los productos en su planta industrial de Zárate, Provincia de Buenos Aires, que luego se trasladaban a la Provincia de Tucumán, por cuenta y riesgo del concesionario, corriendo éste con los cargos y gastos de flete y seguro.*

*Una vez concluida esa primera operación, el concesionario, en nombre propio y sin representar al concedente, vende los productos Toyota a terceros que ninguna vinculación guardan con la actora, en el área comercial que autoriza el concedente, asumiendo los riesgos propios de la explotación.*

(..)

**TOYOTA DESARROLLA SU ACTIVIDAD EN PROVINCIA DE BUENOS AIRES  
FALTA DE SUSTENTO TERRITORIAL EN TUCUMAN**

*En el caso que nos ocupa, de acuerdo a lo hasta aquí ponderado, **queda claro que Toyota Argentina desarrolla su actividad de fabricación y venta de unidades automotores cero km. a Line Up S.A. en la jurisdicción de Buenos Aires**, siendo en ese territorio en donde la firma actora logra sus ingresos, razón por la cual, **estando ausente el requisito del sustento territorial**, no se configura en la Provincia de Tucumán el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, respecto a Toyota Argentina S.A.*

*Una vez más insistimos en que **Toyota Argentina S.A. vende a Line Up S.A. las unidades automotores cero km., en el marco del contrato de concesión celebrado entre las partes, y las entrega en Zárate, Provincia de Buenos Aires; el concesionario paga un precio por esa venta, traslada los vehículos a Tucumán, corriendo con los cargos, gastos de flete y seguro, y luego vende los productos a terceros (que no se vinculan a la actora), en el ámbito de esta jurisdicción, en nombre propio y sin representar al concedente.***

*En consecuencia, al haber acreditado la parte demandante, que durante el período fiscal en cuestión, las ventas de unidades automotores cero km. se realizaron en la Provincia de Buenos Aires, y que los gastos de flete y seguro corrieron por cuenta del concesionario Line Up S.A., **se concluye que la actividad comercial de la actora carece de sustento territorial en la Provincia de Tucumán, no configurándose el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, precisamente por la ajenidad territorial de la operatoria.***

(..)

*Siendo ello así, **la falta de sustento territorial en Tucumán** de la actividad comercial que despliega Toyota Argentina S.A. torna inválido y deja sin causa el*

ajuste practicado por la Dirección General de Rentas, y confirmado por los actos administrativos impugnados.

(..)

NO HAY HECHO IMPONIBLE EN TUCUMAN

En razón de lo expuesto, considerando que en el caso que nos ocupa **no se configura el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos en relación a la actora pues no ejerce su actividad comercial de fabricación y venta de vehículos en la jurisdicción de la Provincia de Tucumán**, y teniendo en cuenta que los actos administrativos impugnados carecen de causa en los términos del art. 43 inc. 2 de la Ley N° 4.537, corresponde declarar la nulidad de la Resolución N° D 90/16 de fecha 14/06/2016, y su confirmatoria, Resolución N° R 80/16 de fecha 21/09/2016, ambas emitidas por la Dirección General de Rentas (art. 48 inc. 2 de la Ley 4.537).

(..)

**EL SEÑOR VOCAL DR. SERGIO GANDUR, DIJO:**

Estoy de acuerdo con los fundamentos esgrimidos por el Sr. Vocal preopinante, por lo que voto en idéntico sentido.

Por ello, esta Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, con la integración que consta a fs. 454,

RESUELVE:

**I.- HACER LUGAR a la demanda interpuesta por la razón social TOYOTA ARGENTINA S.A. contra la PROVINCIA DE TUCUMÁN, y en consecuencia, DECLARAR la NULIDAD de la Resolución N° D 90/16 de fecha 14/06/2016, y su confirmatoria, Resolución N° R 80/16 de fecha 21/09/2016, ambas emitidas por la Dirección General de Rentas, con arreglo a lo considerado".**

=====

## 2 - ATRIBUCION DE INGRESOS (ART. 2 C.M.)

Salvo lo previsto para casos especiales, los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades incluidas en el Convenio Multilateral, se distribuirán entre todas las jurisdicciones en la siguiente forma:

50% EN PROPORCION A LOS GASTOS

a) El 50% (cincuenta por ciento) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción;

50% EN PROPORCION A LOS INGRESOS

b) 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;

#### OPERACIONES ENTRE AUSENTES. DOMICILIO DEL COMPRADOR

A los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el **último párrafo del artículo 1** (OPERACIONES ENTRE AUSENTES) deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al **domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios**.

-----

#### OPERACIONES POR INTERNET, POR MEDIOS ELECTRONICOS

Con el dictado de la R.G. (C.A.) 83/2002, se presume el sustento territorial.

Deviene oportuno recordar lo expuesto en la hoy derogada R.G. (C.A.) 83/2002.

ART. 24 R.G. (C.A.) 22/2020 (ART. 1 R.G. 83/2002 **(DEROGADA POR R.G. (C.A.) 5/2021 B.O.22.03.2021)**)

#### LAS OPERACIONES REALIZADAS POR INTERNET TIPIFICAN COMO OPERACIONES ENTRE AUSENTES

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.

Fuente: Resolución General N° 83/2002, artículo 1.-

#### **PRESUNCION DE SUSTENTO TERRITORIAL**

ART. 25 R.G. (C.A.) 22/2020 (ART. 2 R.G. 83/2002)

Considerar que a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2° del Convenio Multilateral del 18-8-77, **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.

Fuente: Resolución General N° 83/2002, artículo 2.-

#### **Comentarios:**

Resulta absolutamente razonable que las operaciones realizadas por internet tipifiquen como operaciones entre ausentes en los términos del último párrafo del art. 1 del convenio multilateral.

Pero resulta sumamente criticable que se presuma el sustento territorial, en las operaciones realizadas por internet.

Las operaciones por internet solo deberían asignarse al domicilio del comprador, en la medida que el vendedor tenga sustento territorial en la jurisdicción del comprador a través de la realización de gastos. No debería presumirse el gasto y por ende el sustento territorial.

RCA 55.2007 Intcomex Argentina SRL c/Provincia de Jujuy del 20.11.2007

La Comisión Arbitral ratifica la plena aplicación de la R.G. (C.A.) 83/2002

#### ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

*“El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es eminentemente territorial. Ese aspecto espacial o territorial del hecho imponible está circunscrito por los límites provinciales, con la salvedad del Convenio Multilateral, en el cual juega el concepto de “sustento territorial” como nexa mínimo indispensable para que una jurisdicción de las varias en que la actividad se desarrolle, pueda justificar la atribución de una parte de la base imponible y del impuesto consiguiente.*

*Sostiene que en el caso, no hay sustento territorial en la medida que la empresa no posee ni representantes ni distribuidores ni comisionistas ni acompaña elementos que acrediten actividad en la jurisdicción, ni ninguna otra actividad que permita atribuirle potestad a la Provincia de Jujuy para apropiarse de la materia imponible. Toda la operatoria desarrollada con clientes domiciliados en dicha jurisdicción se ha concretado por vía telefónica y/o electrónica, ergo, no existen ni ingresos ni gastos susceptibles de conferir dicha potestad gravatoria.*

*El ente recaudador ha confirmado su pretensión, puntualizando que en el caso se verifican los extremos previstos en el art. 10 del Anexo a la Resolución General Nº 1/06 -ex arts. 1º y 2º de la R.G. 83/02-.*

*El art. 10 del Anexo a la Resolución General Nº 1/06 en que se basa la pretensión fiscal **incurre en un exceso reglamentario que desnaturaliza el régimen legal del Convenio Multilateral en la medida en que establece una presunción absoluta de base imponible y de sustento territorial**, consistente en atribuirle ficticiamente gastos al vendedor en la jurisdicción del domicilio del adquirente desde el momento en que éste le formulara su pedido por Internet.*

*En el caso, no se trata precisamente de una situación de comercio electrónico propiamente dicha, sino de **ficciones de base imponible y de sustento territorial local en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos** a raíz de comunicaciones con clientes por Internet que no necesariamente implicaron la concertación de las transacciones. **No existe en el Convenio Multilateral ninguna venia para que por vía interpretativa, la Comisión instituya semejante ficción de gastos computables para la jurisdicción del cliente**, y mal puede verse incluida en dicha ficción cuando es a todas luces*

*inconstitucional en función del principio de legalidad y de capacidad contributiva real, efectiva y actual como nexo legitimador del tributo.*

*En tales condiciones, **la Comisión Arbitral no puede exceder las directivas de la ley del Convenio Multilateral** en cuanto ella prevé gravar con base en ingresos y gastos reales, efectivamente soportados, y no en meras ficciones carentes de base legal. **La ley no tolera ficciones de gastos y mucho menos que no admitan prueba en contrario**, tal como en los hechos los considera la DPR de la Provincia de Jujuy. Por ello es que **tanto la Resolución General N° 1/06 (art. 10) como la Resolución General N° 83/02 (arts. 1° y 2°) resultan incompatibles con el Convenio Multilateral.***

(..)

OPINION DE LA COMISION ARBITRAL

*Que puesta al análisis del tema, esta Comisión observa que **el recurrente cuestiona la legalidad del artículo 12 del Anexo a la Resolución General N° 1/2007 –ex Resolución General N° 83-** y enfoca su crítica sobre la interpretación que efectuara la Comisión Arbitral en lo referente al comercio electrónico, con lo cual implícitamente, considera que su actividad encuadra dentro de los parámetros que contiene la mencionada norma.*

*Que **la actividad de la empresa se encuentra comprendida dentro de la interpretación que realiza la norma, que ha sido dictada por la Comisión Arbitral** de conformidad con una de sus funciones específicas, que se encuentra contemplada en el inciso a) del artículo 24 del Convenio Multilateral.*

*Que **se puede compartir o no las conclusiones que surgen de la interpretación efectuada, pero lo que no se puede es desconocerlas**, y en el supuesto caso que se resolviera modificar o cambiar la misma, éstos cambios surtirán efecto hacia el futuro, nunca para hechos pasados, puesto que de lo contrario se atentaría contra la necesaria seguridad jurídica indispensable para una sana administración tributaria”.*

RCP 15.2008 **Intcomex Argentina SRL c/Provincia de Jujuy** del 16.10.2008

La Comisión Plenaria ratifica la plena aplicación de la R.G. (C.A.) 83/2002

*“Que esta Comisión Plenaria observa que **los agravios centrales expuestos en el recurso de apelación interpuesto se refieren a lo que se considera un exceso en las facultades reglamentarias de la Comisión Arbitral en el dictado de la Resolución General N° 83/2002 –hoy artículo 12 de la Resolución General N° 1/2008-***

*Que tal como lo expresara la Comisión Arbitral, dicha interpretación ha sido dictada de conformidad con una de sus funciones específicas, que se encuentra contemplada en el inciso a) del artículo 24 del Convenio Multilateral, y como se ha dicho, es de aplicación obligatoria.*

Que se entiende que la Resolución tiene los fundamentos necesarios puesto que se apoya en el hecho concreto de que en la operatoria descripta por la propia firma en su presentación se hace referencia a que las operaciones realizadas con clientes domiciliados en la Provincia de Jujuy se han concretado por vía telefónica y/o electrónica, por lo cual reconoce tácitamente que las mismas encuadran en los supuestos previstos en la norma que la firma cuestiona.

Que **la situación de hecho planteada -que no hay sustento territorial en la jurisdicción de Jujuy- encuentra respuesta específica en el artículo 2º de la Resolución General Nº 83/2002**, cuando expresa: “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”.

=====

### DESTINO FINAL DE LOS BIENES. OPERACIONES ENTRE AUSENTES

Con el dictado de la R.G. (C.A.) 14/2017, se determina que por domicilio del comprador debe entenderse el destino final de los bienes.

ART. 26 R.G. (C.A.) 22/2020 (ART. 1 R.G. 14/2017)

La C.A. interpreta que la atribución de los ingresos brutos al domicilio del adquirente, provenientes de las operaciones a que hace referencia el **último párrafo del artículo 1º** del Convenio Multilateral y el art. 1º de la R.G. (C.A.) 83/2002, según lo previsto en el inciso b) del art. 2º del citado Convenio, se realizará siguiendo los siguientes criterios:

### VENTA DE BIENES

a) **Venta de bienes:** Los ingresos por venta de bienes, independientemente de su periodicidad, serán atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el **lugar del destino final** donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquel.

Cuando **no fuera posible establecer el destino final del bien**, tal cual se define en el párrafo anterior, **se atenderá al orden de prelación que se indica a continuación:**

1. Domicilio de la sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente del adquirente, de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra;
2. Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente;
3. Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes;

#### 4. Domicilio de la sede administrativa del adquirente.

En todos los casos, se considerarán los antecedentes documentales que acrediten la operatoria comercial realizada en los períodos involucrados, en la medida que no se opongan a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se verifiquen.

### **PRESTACION DE SERVICIOS**

b) **Prestación de servicios:** Salvo que tengan un tratamiento específico en el Convenio Multilateral o por normas generales interpretativas, los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la **jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado**, por sí o por terceras personas.

Fuente: Resolución General N° 14/2017, artículo 1.-

=====

### **LA NUEVA RESOLUCION GENERAL DE LA COMISION ARBITRAL. R.G. (C.A.) 5/2021 (B.O.22.03.2021). LA DEROGACION DE LA R.G. (C.A.) 83/2002.**

Con el dictado de la R.G. (C.A.) 5/2021, se determina que el vendedor tiene sustento territorial en la jurisdicción del comprador, cuando el vendedor tenga presencia digital en la jurisdicción del comprador.

### **RESOLUCION (C.A.) 5/2021 (B.O.22.03.2021)**

Deviene oportuno tener en cuenta los motivos que inspiraron a la Comisión Arbitral, para derogar la resolución general del año 2002, y el dictado de la nueva normativa.

#### **“CONSIDERANDO**

*Que a través de la Resolución General (CA) N° 83/2002 se interpretó 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.*

*Que, asimismo, dicha resolución general consideró que a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b), in fine, del artículo 2° del Convenio Multilateral, se entiende 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.*

**Que atento a las actuales modalidades de comercialización de bienes y/o servicios provenientes de una economía cada vez más digitalizada y los**

**distintos medios y/o plataformas o aplicaciones tecnológicas y/o dispositivos digitales y/o móviles o similares, utilizados para el cumplimiento de tales fines, hacen necesario e imprescindible efectuar una adaptación de la mencionada resolución, tendiente a la ampliación y/o contextualización de las distintas operaciones y/o actividades que se plantean a partir de la referida digitalización.**

Que, por otra parte, resulta conveniente establecer como elemento de conexión y/o de vinculación entre el presupuesto de gravabilidad y el ámbito espacial para su configuración en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, por parte del vendedor o prestador, la **existencia de una presencia digital en la misma.**

Que, en tal sentido, **resulta conveniente establecer los parámetros y/o condiciones que indiquen la existencia de presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente**”.

-----

**1 - OPERACIONES ENCUADRADAS EN EL ULTIMO PARRAFO DEL ART. 1 DEL C.M. - OPERACIONES ENTRE AUSENTES ART.1**

La C.A. interpreta, con alcance general, que la comercialización de bienes y/o servicios que se desarrollen y/o exploten a través de:

- Cualquier medio electrónico,
- Cualquier plataforma o aplicación tecnológica
- Cualquier dispositivo digital y/o móvil
- Cualquier plataforma digital y/o móvil
- o Similares

Efectuadas en el país,

Se halla encuadrada en las disposiciones del último párrafo del art. 1 del C.M.

**Comentarios:**

Resulta absolutamente razonable que las operaciones realizadas por cualquier medio electrónico y/o digital tipifiquen como operaciones entre ausentes en los términos del último párrafo del art. 1 del convenio multilateral.

-----

**2 - SUSTENTO TERRITORIAL DEL VENDEDOR EN EL DOMICILIO DEL COMPRADOR – PRESENCIA DIGITAL (ART.2)**

## PRESENCIA DIGITAL DEL VENDEDOR EN LA JURISDICCION DEL COPMPRADOR

**El sustento territorial del vendedor** de los bienes o del prestador y/o locador de los servicios, a los efectos de la atribución de ingresos previstas en el inciso b) del art. 2 del C.M.,

**Se configurará en la jurisdicción del domicilio del adquirente** de los bienes, obras o servicios, **siempre que exista presencia digital en la misma.**

### **Comentarios:**

La R.G. (C.A.) 5/2021 en lugar de presumir lisa y llanamente el sustento territorial (como lo hacía la R.G. (C.A.) 83/2002, entiende que para que haya sustento territorial del vendedor en la jurisdicción del comprador, el vendedor tiene que tener presencia digital en la jurisdicción del comprador.

---

### **3 – PRESUNCION DE PRESENCIA DIGITAL DEL VENDEDOR EN LA JURISDICCION DEL COMPRADOR (ART.3)**

**Existe presencia digital del vendedor**, prestador y/o locador **en la jurisdicción del domicilio del adquirente**, en los términos del artículo anterior, sin perjuicio de la atribución de ingresos que corresponda de acuerdo a lo establecido en el artículo 4° de la presente resolución (DESTINO FINAL DE LOS BIENES), **cuando se verifique alguno de los siguientes parámetros:**

#### **PRIMER PRESUNCION DE PRESENCIA DIGITAL**

EN FUNCION DEL MEDIO (ELECTRONICO O DIGITAL) UTILIZADO PARA REALIZAR LA OPERACION

a) **El vendedor** de los bienes y/o prestador del servicio **efectúe operaciones** a través de los medios mencionados en el artículo 1° de la presente resolución, **en la jurisdicción del comprador**, locatario, prestatario o usuario.

EL VENDEDOR realice operaciones en la JURISDICCION DEL COMPRADOR

- Cualquier medio electrónico,
- Cualquier plataforma o aplicación tecnológica
- Cualquier dispositivo digital y/o móvil
- Cualquier plataforma digital y/o móvil
- o Similares

## SEGUNDA PRESUNCION DE PRESENCIA DIGITAL

b) **El vendedor** y/o prestador -por sí o a través de terceros- **utilice o contrate** una o más empresas, entidades, agentes, contratistas o “proveedores de servicios” **para la comercialización del bien y/o servicio, en la jurisdicción del domicilio del adquirente** de los bienes y servicios **tales como**: publicidad o marketing de la membresía, comunicaciones, infraestructura, servicios de tecnologías de la información (TI) y/o procesadora de transacciones de las tarjetas de crédito y/o débito y/u otras formas de cobro.

EL VENDEDOR contrate empresas (de publicidad o marketing) en la JURISDICCION DEL COMPRADOR

-Empresas,

-Entidades,

-Agentes,

-Contratistas

-o “Proveedores de servicios”

Para la comercialización del bien y/o servicio,

En la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes y servicios

Tales como:

-Publicidad o marketing de la membresía,

-Comunicaciones,

-Infraestructura,

-Servicios de tecnologías de la información (TI)

-y/o Procesadora de transacciones de las tarjetas de crédito y/o débito y/u otras formas de cobro.

## TERCER PRESUNCION DE PRESENCIA DIGITAL

c) **El vendedor** y/o prestador efectúe -por sí o a través de terceros- el **ofrecimiento del producto y/o servicio dentro del ámbito geográfico del domicilio del adquirente y/o tenga licencia para exhibir el contenido de ese producto y/o servicio en la jurisdicción del adquirente.**

**Se considera verificada esta situación cuando**, con la previa conformidad y suministro de la información necesaria del usuario domiciliado en una jurisdicción, **se autoricen consumos de bienes y/o servicios a través de tarjetas de crédito o débito y/u otras formas de cobro.**

EL VENDEDOR ofrezca sus productos en la JURISDICCION DEL COMPRADOR

EL VENDEDOR utilice tarjetas de crédito (o débito) en la JURISDICCION DEL COMPRADOR

-Ofrecimiento del producto y/o servicio dentro del ámbito geográfico del domicilio del comprador

-y/o Tenga licencia para exhibir el contenido de ese producto y/o servicio en la jurisdicción del comprador.

-Se autoricen consumos de bienes y/o servicios a través de tarjetas de crédito o débito y/u otras formas de cobro.

#### CUARTA PRESUNCION DE PRESENCIA DIGITAL

d) **El vendedor** y/o prestador **requiera para la comercialización de sus bienes y/o servicios, dentro de la jurisdicción**, un punto de conexión y/o transmisión (wi-fi, dispositivo móvil, etc.) que se encuentre ubicado en dicha jurisdicción o de **un proveedor de servicio de internet o telefonía con domicilio o actividad en la jurisdicción del adquirente.**

EL VENDEDOR tenga un proveedor de internet o de telefonía celular ubicado en la JURISDICCION DEL COMPRADOR

-Punto de conexión y/o transmisión (wi-fi, dispositivo móvil, etc.) que se encuentre ubicado en dicha jurisdicción

-o de un Proveedor de servicio de internet

-o de un Proveedor de servicio de telefonía

-Con domicilio o actividad en la jurisdicción del comprador.

#### Comentarios:

La R.G. (C.A.) 5/2021 en lugar de presumir el sustento territorial, presume la existencia de presencia digital del vendedor en la jurisdicción del comprador.

Y en el caso de existir presencia digital del vendedor en la jurisdicción del comprador, entiende que se encuentra configurado el sustento territorial del vendedor en la jurisdicción del comprador.

---

#### 4 – DESTINO FINAL DE LOS BIENES (ART.4)

En las operaciones de comercialización de bienes y/o servicios efectuadas a través de los medios y/o plataformas previstas en la presente resolución (MEDIOS DIGITALES), a los fines de la definición del domicilio del adquirente, resultarán de aplicación las previsiones establecidas en la R.G. (C.A.) 14/2017 (DESTINO FINAL DE LOS BIENES).

#### **Comentario:**

Por lo tanto, las operaciones realizadas por medios electrónicos y/o digitales deben asignarse el lugar de destino final de los bienes, siempre que sea conocido por el vendedor al momento de concertarse la operación.

---

#### 5 - DEROGACION DE LA R.G. (C.A.) 83/2002 (ART.5)

Se deroga la R.G. (C.A.) 83/2002 y considérense remitidas a la presente normativa las referencias a dicha Resolución.

---

#### 6 - VIGENCIA (ART.6)

Las disposiciones de la presente resolución serán de aplicación **para la determinación de los coeficientes que se apliquen a partir del período fiscal 2022**.

---

#### 7 - TEXTO DE LA R.G. (C.A.) 5/2021 (B.O.22.03.2021)

*“**Art. 1** - Interpretar, con alcance general, que la comercialización de bienes y/o servicios que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares efectuadas en el país, se halla encuadrada en las disposiciones del último párrafo del [artículo 1° del Convenio Multilateral](#).*

***Art. 2** - El sustento territorial del vendedor de los bienes o del prestador y/o locador de los servicios, a los efectos de la atribución de ingresos previstas en el [inciso b\), in fine, del artículo 2° del Convenio Multilateral](#), se configurará en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, siempre que exista presencia digital en la misma.*

***Art. 3** - Existe presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente, en los términos del artículo anterior, sin*

perjuicio de la atribución de ingresos que corresponda de acuerdo a lo establecido en el artículo 4° de la presente resolución, cuando se verifique alguno de los siguientes parámetros:

a) El vendedor de los bienes y/o prestador del servicio efectúe operaciones a través de los medios mencionados en el artículo 1° de la presente resolución, en la jurisdicción del comprador, locatario, prestatario o usuario.

b) El vendedor y/o prestador -por sí o a través de terceros- utilice o contrate una o más empresas, entidades, agentes, contratistas o “proveedores de servicios” para la comercialización del bien y/o servicio, en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes y servicios tales como: publicidad o marketing de la membresía, comunicaciones, infraestructura, servicios de tecnologías de la información (TI) y/o procesadora de transacciones de las tarjetas de crédito y/o débito y/u otras formas de cobro.

c) El vendedor y/o prestador efectúe -por sí o a través de terceros- el ofrecimiento del producto y/o servicio dentro del ámbito geográfico del domicilio del adquirente y/o tenga licencia para exhibir el contenido de ese producto y/o servicio en dicha jurisdicción. Se considera verificada esta situación cuando, con la previa conformidad y suministro de la información necesaria del usuario domiciliado en una jurisdicción, se autoricen consumos de bienes y/o servicios a través de tarjetas de crédito o débito y/u otras formas de cobro.

d) El vendedor y/o prestador requiera para la comercialización de sus bienes y/o servicios, dentro de la jurisdicción, un punto de conexión y/o transmisión (wi-fi, dispositivo móvil, etc.) que se encuentre ubicado en dicha jurisdicción o de un proveedor de servicio de internet o telefonía con domicilio o actividad en la jurisdicción del adquirente.

**Art. 4** - En las operaciones de comercialización de bienes y/o servicios efectuadas a través de los medios y/o plataformas previstas en la presente resolución, a los fines de la definición del domicilio del adquirente, resultarán de aplicación las previsiones establecidas por la [Resolución General N° 14/2017](#).

**Art. 5** - Deróguese la [Resolución General N° 83/2002](#) y considérense remitidas a la presente normativa las referencias a dicha Resolución.

**Art. 6** - Las disposiciones de la presente resolución serán de aplicación para la determinación de los coeficientes que se apliquen a partir del período fiscal 2022”.

=====

CASOS CONCRETOS DE LA COMISION PLENARIA Y DE LA COMISION ARBITRAL REFERIDOS AL DESTINO FINAL DE LOS BIENES

RCP 31.2020 **Maycar SA c/Provincia de Tierra del Fuego** del 03.12.2020

SUSTENTO TERRITORIAL (R.G. C.A. 83/2002)  
DESTINO FINAL DE LA MERCADERIA  
SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR

**“Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a revocar la resolución de la Comisión Arbitral. En efecto, está acreditado en las actuaciones (V. testimonios de L. E. Antonio y Dif Cor SRL, entre otros clientes de Maycar) que la modalidad empleada por los clientes de Maycar S.A. radicados en la provincia de Tierra del Fuego para efectuar sus compras, consiste en realizar el pedido a través de correo electrónico, por lo que la actividad de la firma encuadra en el artículo 1º, último párrafo, del Convenio Multilateral. Siendo así, el sustento territorial por parte Maycar S.A. en la provincia de Tierra del Fuego se encuentra acreditado (conf. Resolución General N° 83/2002)”.**

**“Que, a su vez, el inciso b), última parte, del artículo 2º del Convenio Multilateral especifica cómo deben ser atribuidos los ingresos generados por las operaciones realizadas en las condiciones previstas en la norma precedentemente citada. Esto es, a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes; es decir, el lugar de destino final de los bienes, siempre que sea conocido por el vendedor –Maycar S.A.– al momento en que se concretaron cada una de las ventas, situación en este caso que también se encuentra acreditada (conf. Resolución General N° 14/2017)”.**

Sostuvo oportunamente la Comisión Arbitral en la RCA 42.2019 **Maycar SA c/Provincia de Tierra del Fuego** del 02.10.2019

SUSTENTO TERRITORIAL (R.G. C.A. 83/2002)  
DESTINO FINAL DE LA MERCADERIA  
SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR

**“El Expte. C.M. N° 1519/2018 y su acumulado 1570/2019 “Maycar S.A. c/ provincia de Tierra del Fuego”, en el cual la firma de referencia y E.J.P, en carácter de responsable solidario, promueven la acción prevista en el art. 24, inc. b), del Convenio Multilateral contra las Resoluciones AREF SGF N° 28/2018 y AREF SGF N° 10/19, respectivamente, dictadas por la Agencia de Recaudación Fuegoquina; y,**

CONSIDERANDO:

(..)

**Que los accionantes señalan que Maycar S.A. es una empresa bajo la denominación comercial “Supermercados Mayoristas Vital” y se dedica, a través de numerosas sucursales ubicadas en distintos puntos del país, a la venta y distribución mayorista de productos de consumo masivo. Se agravan de la determinación practicada, señalando que de la documentación compulsada en el curso de la inspección no existe constancia alguna que acredite que Maycar S.A. hubiera incurrido en gastos en la provincia de Tierra del Fuego, sino que, simplemente, el fisco provincial presume su existencia por el sólo hecho de que Maycar S.A. posee clientes domiciliados en la provincia del Tierra del Fuego.**

(..)

Que dice que se encuentra reconocido por los propios actuantes la inexistencia de otros gastos operativos y comerciales como, por ejemplo, fletes, por lo que desde este punto de vista tampoco se comprueba la configuración del sustento territorial. Añade que tampoco existe prueba alguna de que las operaciones se hubieran concretado entre ausentes a través de medios electrónicos.

(..)

## RESPUESTA DE TIERRA DEL FUEGO

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Tierra del Fuego señala que en los períodos fiscalizados, Maycar S.A. llevó a cabo actividades comerciales con sustento territorial en la jurisdicción de Tierra del Fuego configurando el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, hecho que se revela de la respuesta a los **requerimientos cursados para solicitar información de terceros y del relevamiento de las facturas E del libro IVA Ventas** suministrado por la compañía.

NO HAY GASTOS DIRECTOS EN TIERRA DEL FUEGO  
LOS FLETES ESTAN A CARGO DEL COMPRADOR  
LAS VENTAS SE CONCRETAN POR CORREO ELECTRONICO

**Que respecto a los gastos**, señala que el informe de inspección destaca que si bien de la información que obra en el expediente **no surgen gastos directos atribuibles a la provincia de Tierra del Fuego –ya que la contribuyente informa que no tiene proveedores en dicha jurisdicción y los terceros circularizados informaron que los fletes se encuentran a su cargo–**, teniendo en cuenta que **los clientes circularizados: Dif Cor SRL, Hernandez Elisabet, Li San Pao, Patilla Lucia del Carmen**, todos de Tierra del Fuego, **indican que las ventas se concretan vía correo electrónico, vía telefónica y/o por fax** (fs. 513, 602, 612 y 614 del expediente administrativo), **el sustento territorial que requiere el Convenio Multilateral se encuentra configurado.**

R.G. (C.A.) 83/2002 PRESUNCION DE SUSTENTO TERRITORIAL

A su vez, pone de resalto en este punto, lo sostenido en la **Resolución General N° 83/2002 de la Comisión Arbitral** respecto de **las transacciones por medios electrónicos, internet o similar** que establece, que a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b), in fine, del artículo 2° del Convenio Multilateral del 18-08-1977, **“se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella”.** (R.G. C.A. 83/2002)

DE LAS FACTURAS SURGE QUE EL DESTINO FINAL ES TIERRA DEL FUEGO

Que, añade, que **de las facturas agregadas a las actuaciones administrativas se desprende que los productos que Maycar S.A. entregaba en la provincia de Tierra del Fuego tenían a dicha jurisdicción por destino final** en atención a los clientes a los que Maycar S.A. les vendía y el tipo de producto de que se trata. Considera entonces que **cuando el vendedor sabe a ciencia cierta cual es el destino de los productos, como es el caso, de esa jurisdicción del destino final de los productos provienen los ingresos** de los que habla el Convenio Multilateral. Lo mismo ocurre en el caso de operaciones realizadas según el último párrafo del artículo 1° del Convenio, donde el inc. b) del art. 2°, dispone hacer la imputación al domicilio del adquirente. Cita varios antecedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral para avalar sus dichos.

(..)

#### OPINION DE LA COMISION ARBITRAL

Que esta Comisión Arbitral observa que **la controversia está centrada en determinar si existe sustento territorial por parte de Maycar S.A. en la provincia de Tierra del Fuego** y la cuestión conexas de la atribución de ingresos provenientes de la actividad comercializadora de la firma.

Que la pretensión de Maycar S.A. y E.J.P en carácter de responsable solidario, no puede prosperar. En efecto, **está acreditado en las actuaciones que la modalidad empleada por los clientes de Maycar S.A. radicados en la provincia de Tierra del Fuego para efectuar sus compras, consiste en realizar el pedido a través de correo electrónico**, por lo que la actividad de la firma encuadra en el **artículo 1°, último párrafo, del Convenio Multilateral**.

Que, siendo así, **el sustento territorial por parte Maycar S.A. en la provincia de Tierra del Fuego se encuentra acreditado (Resolución General N° 83/2002)**.

Que, a su vez, el inciso b), última parte, del artículo 2° del Convenio Multilateral especifica cómo deben ser atribuidos los ingresos generados por las operaciones realizadas en las condiciones previstas en la norma precedentemente citada. Esto es, a la **jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes; es decir, el lugar de destino final de los bienes, siempre que sea conocido por el vendedor –Maycar S.A.–, al momento en que se concretaron cada una de las ventas**, situación en este caso que también se encuentra perfectamente acreditada (**Resolución General N° 14/2017**).

(..)”

-----  
RCA 7/2020 **Gilera Motors Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires** del 15.07.2020

CUALQUIERA SEA LA FORMA DE COMERCIALIZACION

DESTINO FINAL DE LOS BIENES  
SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR

“Que esta Comisión Arbitral observa que, en lo que a su estricta competencia se refiere y en lo que es materia de agravios por parte de Gilera Motors Argentina SA, la controversia se centra exclusivamente en la atribución de ingresos por las ventas que realiza la accionante en todo el país.

(..)

Que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho en varios de sus últimos precedentes, que **cualquiera sea la forma de comercialización**, la atribución de los ingresos **debe realizarse considerando el lugar de destino de los bienes, siempre y cuando, claro está, sea conocido por el vendedor** -en este caso Gilera Motors Argentina SA- **al momento en que se concretaron cada una de las ventas**, situación en este caso que está debidamente acreditada.

(..)”

-----  
RCA 15/2020 **Tuttoital SRL c/Provincia de Buenos Aires** del 16.09.2020

CUALQUIERA SEA LA FORMA DE COMERCIALIZACION  
DESTINO FINAL DE LOS BIENES  
SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR  
Y EXISTA SUSTENTO TERRITORIAL

“Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada únicamente en el criterio de atribución de ingresos provenientes de la comercialización de mercaderías utilizado por Tuttoital SRL y ajustado por la Provincia de Buenos Aires.

Que esta Comisión tiene dicho en varios precedentes, que **cualquiera sea la forma de comercialización**, el factor determinante para establecer a que jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas, como pretende la Provincia de Buenos Aires, sino que se **deben atribuir al lugar de destino final de los bienes**.

Que, sin embargo, la documental acompañada por Tuttoital SRL no alcanza, a juicio de esta Comisión Arbitral, a probar debidamente ese destino final de los bienes en el periodo ajustado -2013- para que su pretensión pueda prosperar (la propia firma afirma que la documentación respaldatoria de sus alegaciones acompañada corresponde a ventas del periodo 2013 cuando lo que se requiere es la documental de las operaciones correspondientes al periodo 2012).

Que, asimismo, conforme a lo expuesto, **la provincia de Buenos Aires deberá ajustar su pretensión efectuando una reliquidación del ajuste de ingresos atendiendo al destino final de los bienes**, que habitualmente es el domicilio del adquirente, **siempre que sea conocido por el vendedor al momento en**

**que se concretaron cada una de las ventas y en tanto y en cuanto, exista sustento territorial en esa jurisdicción**".

---

RCA 15/2020 **Centro Estant SA c/Provincia de Córdoba** del 14.10.2020

DESTINO FINAL DE LOS BIENES  
SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR

*"Que esta Comisión Arbitral observa que, conforme las alegaciones de las partes, la cuestión controvertida se centra en el disímil criterio para la atribución de los ingresos provenientes de la comercialización de mercaderías que hace el contribuyente con sus clientes domiciliados en la provincia de Córdoba. La accionante no expresa agravios respecto del ajuste en el coeficiente de gastos y en la fecha de inicio de actividades en la provincia de Córdoba.*

*Que esta Comisión tiene dicho que **el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos provenientes de la venta de mercaderías, no responde al lugar físico de la entrega de ellas (como pretende la accionante) sino que toma importancia el lugar de destino final de las mismas, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas, situación en este caso perfectamente conocida por Centro Estant S.A. dada la relación permanente y fluida con sus clientes radicados en la provincia de Córdoba y por el hecho de que **la mercadería se produce por encargo y a pedido de los clientes, tal como está acreditado en las actuaciones administrativas*****".

---

RCA 3/2020 **Enod SA c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires** del 15.04.2020

CUALQUIERA SEA LA FORMA DE COMERCIALIZACION  
DESTINO FINAL DE LOS BIENES  
SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR  
Y EXISTA SUSTENTO TERRITORIAL

*"Que respecto de la atribución de ingresos, esta Comisión tiene dicho en varios precedentes, que **cualquiera sea la forma de comercialización**, el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas o puesta a disposición del cliente, sino que **toma importancia el lugar de destino final de los bienes**, que habitualmente es el domicilio del adquirente, **siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas y en tanto y en cuanto exista sustento territorial en esa jurisdicción** y el mismo se corresponda con un domicilio perteneciente al comprador adquirente de los bienes.*

OPERACIONES A TRAVES DE UN REPRESENTANTE O CONSIGNATARIO

Que en este caso concreto, **las operaciones cuestionadas son aquellas realizadas por intermedio de un representante o consignatario, La Nueva Textil de Lugano SRL, y que se documentaran mediante la confección de una nota de débito en la que se consigna “Ventas por Liquido Producto”, restando el concepto “comisiones cedidas por consignación”. No hay dudas, entonces, que en este caso, quien vende, aunque fuera por intermedio de un tercero (consignatario que lo hace a su nombre), es Enod S.A. y, por lo tanto, es el responsable tributario de esas operaciones. Sobre este punto, no surge de las actuaciones que el fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires haya violentado los términos del Convenio Multilateral en la materia, observándose que la firma realiza consideraciones al respecto sin aportar en esta instancia documentación respaldatoria que desacredite lo actuado por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en cuanto a la atribución de ingresos sobre la base de los datos aportados por el consignatario.**

#### OPERACIONES EN TIERRA DEL FUEGO

Que, asimismo, los ingresos provenientes de las operaciones celebradas entre **Enod S.A.** y su cliente radicado en la provincia de Tierra del Fuego, **no son ingresos provenientes de operaciones de exportación y, por ende, resultan computables a los fines de la distribución de los ingresos brutos”.**

-----  
RCA 17/2020 **Whirlpool Argentina SRL c/Provincia de Santa Fe** del 14.10.2020

#### DESTINO FINAL DE LOS BIENES SIEMPRE QUE SEA CONOCIDO POR EL VENDEDOR

“Que esta Comisión Arbitral observa que, conforme las exposiciones de las partes, las cuestiones controvertidas son: 1) el disímil criterio para la atribución de los ingresos provenientes de la comercialización de mercaderías que hace el contribuyente con sus clientes Electrónica Megatone S.A. y Bazar Avenida S.A.; y (...).

Que respecto del primer punto, esta Comisión tiene dicho que el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos provenientes de la venta de mercaderías, no responde al lugar físico de la entrega de ellas ni a la jurisdicción donde la operación fue concertada (como pretende la accionante) sino que **toma importancia el lugar de destino final de las mismas, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas**, situación en este caso perfectamente conocida por Whirlpool Argentina S.R.L. por la relación de larga data, permanente y fluida, con sus clientes Electrónica Megatone S.A. y Bazar Avenida S.A. a través del vendedor que los visita que los visita en algunas ocasiones.

Que en aquellas operaciones que fueron realizadas por alguno de los medios consignados en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral, la atribución de los ingresos que ellas generan, debe hacerse al lugar del domicilio del adquirente que, en definitiva, es el **destino final de las mercaderías** y el lugar de donde provienen los ingresos”.

-----

RCP 15/2019 **Nordenwagen SA c/Provincia de Buenos Aires** del 12.09.2019  
Cualquiera sea la forma de comercialización.

Destino final de los bienes, siempre que sea conocido al momento de concretarse la operación.

RCP 24/2019 **Metalúrgica Industrial SA c/Provincia de Santa Fe** del 14.11.2019

Sustento Territorial

Cualquiera sea la forma de comercialización.

Destino final de los bienes, siempre que sea conocido al momento de concretarse la operación.

RCA 20/2019 **Carraro Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires** del 12.06.2019

Cualquiera sea la forma de comercialización.

Destino final de los bienes, siempre que sea conocido al momento de concretarse la operación.

RCP 19/2018 **Vesuvius Vear SA c/Provincia de Chubut** del 07.06.2018

Cualquiera sea la forma de comercialización.

Destino final de los bienes, siempre que sea conocido al momento de concretarse la operación y exista sustento territorial.

RCP 17/2018 **Unión Cooperativas Agrícolas Algodoneras Limitada (UCAAL) c/Provincia de Formosa** del 07.06.2018

Cualquiera sea la forma de comercialización.

Destino final de los bienes, siempre que sea conocido al momento de concretarse la operación.

RCP 12/2018 **Mercedes Benz Argentina SA c/Provincia de Corrientes** del 07.06.2018

Cualquiera sea la forma de comercialización.

Destino final de los bienes, siempre que sea conocido al momento de concretarse la operación.

RCP 14/2017 **Scania Argentina SA c/Provincia de Corrientes** del 15.06.2017

Destino final de los bienes, siempre que sea conocido al momento de concretarse la operación.

RCP 13/2017 **Honda Motor de Argentina SA c/Provincia de Mendoza** del 15.06.2017

Domicilio del adquirente de los bienes.

RCP 9/2017 **Loma Negra SA c/Provincia de La Pampa** del 9.03.2017  
Aunque las operaciones no tipifiquen en el último párrafo del art. 1 del C.M.  
Destino final de los bienes.

RCP 1/2017 **Honda Motor de Argentina SA c/Provincia de Corrientes** del  
9.03.2017  
Destino final de los bienes.

=====

**LUGAR DE PRESTACION DEL SERVICIO**

RCP 24/2020 **Travel Rock SA c/Provincia de Rio Negro** del 17.09.2020

LA COMISION ARBITRAL ENTENDIO QUE LOS SERVICIOS SE PRESTABAN  
EN EL DOMICILIO DE LOS COLEGIOS

LA COMISION PLENARIA CONCLUYE QUE LOS SERVICIOS SE PRESTAN  
EN BARILOCHE

***“Que la Comisión Arbitral en la resolución apelada señaló, por un lado, que la actividad ejercida por la firma no es la de intermediación, sino que, por el contrario, Travel Rock S.A. realiza las prestaciones de servicios por cuenta propia, contratando los mismos con carácter previo a su comercialización, para luego ofrecerlos por un precio global a los estudiantes, haciéndose responsable por la calidad de todas las prestaciones incluidas. Por otro lado, respecto de los ingresos provenientes de la actividad ejercida por Travel Rock S.A., la Comisión Arbitral señaló que los mismos deben ser atribuidos a cada una de las jurisdicciones en las que la firma presta sus servicios, entendiéndose por tal el domicilio de los establecimientos educativos a los que pertenecen los contingentes que contratan los servicios.***

**OPINION DE LA PROVINCIA DE RIO NEGRO**

LOS SERVICIOS SE PRESTAN EN LA CIUDAD DE SAN CARLOS DE  
BARILOCHE

***Que la provincia de Río Negro señala, en su recurso, que en el caso, al no tratarse de una actividad de intermediación, es de aplicación el régimen general del Convenio Multilateral, y al tratarse de una actividad de prestación de servicios (aspecto no controvertido ya que tanto la contribuyente como la jurisdicción acuerdan en eso), se debe atribuir el 50% de los ingresos al lugar de prestación efectiva de los servicios, que es la ciudad de San Carlos de Bariloche, conforme lo dispone el art. 2°, inciso b) del Convenio Multilateral, y el otro 50% de los ingresos en función de los gastos incurridos en cada jurisdicción donde la firma desarrolla su actividad, como lo vienen resolviendo desde hace años los organismos de aplicación del Convenio Multilateral y lo dispone la***

normativa específica, que, para el caso, es la **Resolución General N° 14/2017 de la C.A.** En este orden, sostiene que es equivocado lo resuelto por la Comisión Arbitral en el sentido de afirmar que **Travel Rock S.A.** presta sus servicios en el domicilio de los establecimientos educativos a donde pertenecen los contingentes que contratan los servicios, esto es, ni más sin menos, que atribuir los ingresos al lugar de concertación de las operaciones y, en definitiva, el lugar donde se firman los contratos, más allá que se pretenda justificar lo decidido argumentando que “allí comienza la prestación del servicio”, sin considerar que el contribuyente para concretar la prestación del servicio debe necesariamente trasladarse a la jurisdicción donde se desarrollarán los eventos y/o actividades comprometidas, así como en el caso puntual, trasladar a los contingentes y ejecutar todas las tareas que resultan necesarias para generar los servicios que brinda a sus clientes y por los cuales éstos lo contrataron.

Que, destaca que al no existir norma alguna que disponga que el o los servicio/s deba/n prestarse en su totalidad y exclusivamente en una sola jurisdicción para poder acceder a la atribución del 50% de los ingresos, debe priorizarse que **la actividad principal de la empresa no podría ser ejercida sin que las prestaciones de servicios tengan lugar, y esto ocurre en la jurisdicción de Río Negro**, y como han concluido reiteradamente los organismos de aplicación del Convenio, procede su asignación al lugar donde se realiza la electiva prestación de los mismos, considerando que allí se desarrolla la actividad principal del contribuyente y se generan los mismos.

Que cita antecedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que avalarían su posición.

#### OPINION DE TRAVEL ROCK SA

#### LA ACTIVIDAD DESARROLLADA ES DE INTERMEDIACION

Que, por su parte, **Travel Rock S.A.**, en su recurso, solicita que la Comisión Plenaria revoque la resolución dictada por la Comisión Arbitral, en tanto la misma no reconoce que la firma debe liquidar el impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Río Negro de acuerdo al tratamiento tributario que el Código Fiscal de esa jurisdicción reconoce a las **operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes, concesionarios oficiales de automotores y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga**. Afirma que desarrolla una actividad fuertemente regulada por el Estado Nacional, lo que involucra la incidencia directa de la **Ley Nacional de Turismo N° 18.829** y su decreto reglamentario N° 2182/72 (y modificatorias), y la **Ley Nacional de Turismo Estudiantil N° 25.599** y sus reglamentaciones. En razón de ello, destaca que **mal podría darse cumplimiento a dicha reglamentación si se exigiera que, para ser considerado “intermediario” -status expresamente reconocido por las normas nacionales que regulan la actividad-, la contratación de las prestaciones no se realice con carácter previo a su comercialización, para luego ofrecerlos por un precio global a los estudiantes y asumiendo la responsabilidad por la calidad de las mismas**. Si esto fuera así, sostiene

que **Travel Rock S.A.** no podría dar cumplimiento a las exigencias contractuales previstas en el artículo 7, inciso c), de la ley 25.995, que obliga a que la contratación de estos servicios se realice con anterioridad a la contratación por parte de cada contingente de su viaje de egresados, máxime cuando la propia norma prohíbe la incorporación de la leyenda “y/o similares o equivalentes”. Entonces, dice que si **Travel Rock S.A.** contrae la obligación de prestar diferentes servicios que están coordinados en relación a un viaje, que constituye la causa del contrato, el elemento decisivo que caracteriza al vínculo es que no se trata de una contratación segmentada de servicios para hacer un viaje, sino a la inversa, **los estudiantes turistas, contratan un viaje y, como consecuencia de ello Travel Rock S.A. intermedia en la prestación de esos servicios.** Esta situación se ve también reflejada -agrega- en el pago de la cuota cero correspondiente al Fondo de turismo estudiantil, cobrada por la agencia y depositada en el Fideicomiso a nombre de cada estudiante turista, es decir, no es un pago global sino individual, por cuenta y orden de cada estudiante.

Que reitera el ofrecimiento de prueba informativa y pericial contable y mantiene reserva del caso federal.

EL DOMICILIO FISCAL, SOCIETARIO Y COMERCIAL ESTA EN CABA  
LAS OFICINAS ADMINISTRATIVAS Y COMERCIALES ENTAN EN CABA  
EN BARILOCHE SOLO TIENE UNA OFICINA PARA COORDINAR ASPECTOS  
OPERATIVOS DEL VIAJE

Que, a su vez, en respuesta al traslado corrido del recurso de apelación interpuesto por la provincia de Río Negro, **Travel Rock S.A.** señala que **tiene su domicilio fiscal, societario y comercial en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**, jurisdicción en la que posee sus **oficinas administrativas y comerciales** desde las cuales ejerce su administración y gestiona las relaciones comerciales con sus clientes y proveedores. **No tiene oficina ni local comercial alguno en la provincia de Río Negro**, sino que **sólo hay una oficina para coordinar aspectos operativos de las prestaciones que sus proveedores llevan a cabo en la ciudad de San Carlos de Bariloche “Sucursal Operativa”**. Dice que comercializa sus servicios en todo el país a través de vendedores y representantes que concurren principalmente a los establecimientos educativos a ofrecer sus servicios de viajes de estudiantiles a los alumnos, los que involucran una prestación integral y no segmentada, según el tipo de servicio involucrado. A su vez, indica que **no es Travel Rock S.A. el sujeto que presta -por cuenta propia- los servicios a los estudiantes sino que los servicios son contratados a terceros proveedores**, muchos de ellos ubicados en la ciudad de San Carlos de Bariloche y otros, como aquellos que prestan el servicios transporte -terrestre o aéreo-, que no tienen domicilio ni sustento territorial alguno en la provincia de Río Negro. De ello surge que los ingresos provinieron de cada una de las jurisdicciones donde se concertaron las reservas y se formalizaron los contratos con una prestación integral e inescindible, que corresponden en general al domicilio de los establecimientos educativos de los estudiantes. En todo caso -agrega-, serían los proveedores contratados por **Travel Rock S.A.** en la provincia de Río Negro para prestar diferentes servicios, entre ellos los de hotelería, de excursiones, gastronómicos, etc., los

que eventualmente pudieron generar los ingresos atribuibles a esa jurisdicción provincial.

## CASO PARTICULAR DE LOS SERVICIOS DE TRANSPORTE

*Que, en subsidio, señala que si se hiciera lugar al recurso de apelación articulado por la provincia de Río Negro, en el sentido de que **Travel Rock S.A.** no realiza una actividad de intermediación, así como tampoco comercializa un paquete turístico integral y, por consiguiente, los ingresos deben asignarse a la jurisdicción provincial en la que se prestan cada uno de los servicios contratados, tal conclusión podría ser válida sólo para el supuesto de los ingresos que se derivan de aquellos servicios prestados efectivamente en la provincia de Río Negro (v. gr.: excursiones en dicha provincia, alojamiento o alimentación) y no así para los ingresos derivados del transporte de los contingentes -sea por vía terrestre o por vía aérea- dado que con relación a los mismos, rige lo dispuesto en el **artículo 9° del Convenio Multilateral**. Como consecuencia de ello, dice que estos ingresos **deben ser asignados a la jurisdicción en la que tienen origen tales viajes**.*

## CONTESTACION DEL TRASLADO POR PARTE DE LA PROVINCIA DE RIO NEGRO

*Que, por otro lado, la provincia de Río Negro, en respuesta al traslado corrido del recurso de apelación interpuesto por **Travel Rock S.A.**, señala que en virtud de lo establecido por el inciso c) del artículo 1° de la ley 18829, así como **Travel Rock S.A.** puede realizar actividades de intermediación, también puede realizar actividades como organizador de viajes, por lo que, entonces, la norma no restringe su actividad a la intermediación, sino que puede realizar tanto actividades en las cuales actúe como intermediario, como otras en las cuales realiza las prestaciones de servicios turísticos por cuenta propia, de lo que surge que justamente se está ante una cuestión de hecho y prueba, para poder dilucidar en cada caso, cuál es la operatoria real del contribuyente. Agrega que la ley citada es una norma general, y a posteriori, para el turismo estudiantil se crearon normas específicas que establecieron la forma de operar respecto a los viajes de egresados, y dicha norma (ley 25.599 junto a su reglamentación), definen claramente que cuando la agencia asume el carácter de organizador, es el responsable por la prestación de todos los servicios incluidos en el contrato de prestación de servicios turísticos firmado entre las partes.*

*Que, asimismo, señala que lo fundamental para definir si se está ante una actividad de intermediación o una actividad realizada por cuenta propia, es que debe encontrarse debidamente especificado, que el tercero sea el responsable directo, algo que no se cumple en el presente caso, ya que de los contratos firmados entre las partes surge que el responsable es el organizador, es decir **Travel Rock S.A.**, que realiza la actividad por cuenta propia asumiendo los riesgos de cualquier incumplimiento que se produzca.*

*Que, finalmente se opone a la prueba ofrecida por **Travel Rock S.A.** ya que la misma se evidenciaría como innecesaria en relación al tema de fondo.*

## RESOLUCION DE LA COMISION PLENARIA

**Que esta Comisión Plenaria observa** que, por un lado, la provincia de Río Negro se agravia de lo resuelto por la Comisión Arbitral en cuanto a la atribución de ingresos provenientes de la actividad ejercida por **Travel Rock S.A.**, mientras que, por otro lado, la firma lo hace con relación a que su actividad es de intermediación y no por cuenta propia.

LA ACTIVIDAD NO ES DE INTERMEDIACION  
SE TRATA DE LA PRESTACION DE SERVICIOS POR CUENTA PROPIA

Que **la pretensión de Travel Rock S.A. no puede prosperar**. En efecto, las constancias aportadas en autos (contrato de prestación de servicios turísticos, contrato de hotelería, más sus propios dichos) demuestran con claridad que **su actividad no es la de intermediación sino que realiza las prestaciones de servicios por cuenta propia, contratando los mismos con carácter previo a su comercialización, para luego ofrecerlos por un precio global a los estudiantes, haciéndose responsable por la calidad de todas las prestaciones incluidas**. Es más, si su actividad fuera desarrollada por cuenta y orden de los estudiantes tendría que tener mandato expreso de estos para ese cometido, y para que pueda detentar la figura de la intermediación entre partes debería haber observado todos los requerimientos que exige el Código Civil y Comercial de la Nación en sus artículos 1319 y siguientes, situación que tampoco está demostrada en las presentes actuaciones.

LOS SERVICIOS SE PRESTAN EN LA CIUDAD DE BARILOCHE

Que, por otro lado, **corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la provincia de Río Negro**. Ciertamente, los ingresos provenientes de la actividad ejercida por **Travel Rock S.A.** deben ser atribuidos a la jurisdicción en la que la accionante presta sus servicios. Así lo establece el **inciso b) del artículo 1° de la Resolución General N.° 14/2017**: Prestación de servicios: Salvo que tengan un tratamiento específico en el Convenio Multilateral o por normas generales interpretativas, los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas", En el caso, **el lugar de prestación efectiva de los mismos no es otro que la ciudad de San Carlos de Bariloche, objeto del contrato, destino del viaje y lugar donde se desarrollan las actividades**. Consecuentemente, corresponde, en este punto, revocar la resolución apelada.

Que, por todo lo expuesto, **tampoco puede prosperar lo planteado en subsidio por Travel Rock S.A. respecto a la atribución de los ingresos derivados del transporte de los contingentes**. Como quedó dicho, este servicio está incluido en el "paquete turístico contratado", que conforma parte de un todo y no de una prestación específica.

(..)

**ARTÍCULO 1°.- Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la provincia de Río Negro contra la Resolución C.A. N.° 36/2019, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.**

ARTICULO 2°.- No hace lugar al recurso de apelación interpuesto por **Travel Rock S.A.** contra la Resolución C.A. N.° 36/2019, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”.

Oportunamente sostuvo la Comisión Arbitral en la RCA 36/2019 **Travel Rock SA c/Provincia de Rio Negro** del 11.09.2019

#### OPINION DE TRAVEL ROCK

#### LA ACTIVIDAD ES DE INTERMEDIACION

**“Que la firma accionante señala que tiene por objeto social, conforme su estatuto constitutivo, la intermediación en la reserva o locación de servicios en cualquier medio de transporte en el país o en el extranjero; la intermediación en la contratación de servicios hoteleros en el país o en el extranjero; la organización de viajes de carácter individual o colectivo, excursiones, cruceros o similares, con o sin inclusión de todos los servicios propios de los denominados viajes “a forfait”, en el país o en el extranjero; la recepción o asistencia de turistas durante sus viajes y su permanencia en el país, la prestación a los mismos de los servicios de guías turísticos y el despacho de sus equipajes; la representación de otras agencias, tanto nacionales como extranjeras, a fin de prestar en su nombre cualesquiera de estos servicios; la realización de actividades similares o conexas a las mencionadas con anterioridad en beneficio del turismo; y desde su conformación, su actividad principal ha sido la prestación de servicios turísticos a estudiantes, en los términos, alcances y condiciones previstos en la ley nacional 25.599.**

**Que señala que ha declarado e ingresado el impuesto sobre los ingresos brutos en el marco del régimen general del Convenio Multilateral, ponderando que realiza una actividad de intermediación y, por lo tanto, la base imponible se conforma con la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que correspondan transferir en el mismo a sus comitentes. Alega que los ingresos derivados de esta actividad de intermediación provienen de cada una de las jurisdicciones en las que **Travel Rock S.A.** realiza la misma, tomando como referencia el domicilio de los establecimientos educativos a los que pertenecen los contingentes que contratan los servicios. Dice que **comercializa sus servicios en todo el país a través de vendedores y representantes que concurren principalmente a los establecimientos educativos a ofrecer sus servicios de viajes estudiantiles a los alumnos** y afirma que **Travel Rock S.A.** no es el sujeto que presta por cuenta propia los servicios a los estudiantes, sino que los servicios son contratados a terceros proveedores, muchos de ellos ubicados en la ciudad de San Carlos de Bariloche pero que no siempre son los más significativos en términos de montos. Así, **uno de los proveedores más importantes es el del servicio de transporte -****

**terrestre o aéreo-** que no tiene domicilio ni territorialidad alguna en la provincia de Río Negro. Agrega que **la retribución de Travel Rock S.A. proviene de las comisiones que percibe por la actividad de intermediación que realiza y no de la venta total del producto o servicio vendido;** fueron, entonces, -dice- los proveedores contratados por **Travel Rock S.A.** en la provincia de Río Negro para prestar diferentes servicios, entre ellos los de hotelería, de excursiones, gastronómicos, etc., y no **Travel Rock S.A.**, los que eventualmente pudieron generar los ingresos atribuibles a esa jurisdicción provincial, en el marco de la actividad por la que se realiza el ajuste que motiva este caso concreto.

## CASO PARTICULAR DE LOS SERVICIOS DE TRANSPORTE

Que, en subsidio, plantea que aún de confirmarse el criterio del fisco de Río Negro en lo relativo a que **Travel Rock S.A.** no realiza una actividad de intermediación, y por consiguiente, los ingresos deben asignarse a la jurisdicción provincial en la que se prestan los servicios contratados, tal conclusión podría ser válida sólo para el supuesto de los ingresos que se derivan de aquellos prestados en la provincia de Río Negro (v. gr. excursiones en dicha provincia, alojamiento o alimentación), no así para los ingresos derivados del transporte de los contingentes -sea por vía terrestre o por vía aérea- dado que con relación a los mismos, rige lo dispuesto en el **artículo 9° del Convenio Multilateral**. Como consecuencia de ello, concluye que estos ingresos **deben ser asignados a la jurisdicción en la que tienen origen los viajes**. Cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que confirmarían lo expuesto.

Que ofrece prueba documental, informativa, pericial contable y testimonial. Solicita aplicación del Protocolo Adicional y hace reserva del caso federal.

## OPINION DE LA PROVINCIA DE RIO NEGRO

LOS INGRESOS DEBEN ATRIBUIRSE AL LUGAR DE LA PRESTACION DE LOS SERVICIOS Y NO AL DOMICILIO DEL COMPRADOR DE LOS SERVICIOS NI AL DOMICILIO DE CONCERTACION DE LOS SERVICIOS

**Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Río Negro, en primer término, informa que el contribuyente ya fue inspeccionado con anterioridad por periodos anteriores, oportunidad en la cual también se ajustó la atribución de ingresos, atento a que siendo una prestación de servicios, la jurisprudencia de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral indica que los mismos deben atribuirse al lugar donde dichos servicios sean prestados, con independencia del lugar de concertación o el domicilio del adquirente de los mismos.** **Travel Rock S.A** pretendía - dice- que dichos ingresos sean atribuidos al domicilio del comprador de los mismos, asiento territorial de la operación y del ingreso, interpretación incorrecta, ya que **no se está ante la venta de un bien sino ante una prestación de servicios**. Dichas actuaciones culminaron con el allanamiento del contribuyente a la pretensión fiscal y el acogimiento a un plan de facilidades de pago por el monto de la deuda.

## DIFERENCIACION ENTRE INTERMEDIACION Y OPERACIONES REALIZADAS POR CUENTA PROPIA

Que a los efectos del encuadre de la actividad ejercida por **Travel Rock S.A.**, señala que la cuestión temporal es crucial para definir si se está ante una actividad de intermediación o una actividad realizada por cuenta propia, ya que la doctrina entiende que si los diferentes servicios sólo son contratados cuando previamente han sido solicitados por los turistas, se está ante una actividad de intermediación; distinta es la solución si la agencia de viajes adquiriera pasajes, contratara determinadas plazas en un hotel, etc. y los coordinara en un tour, para luego ofrecerlos, en conjunto, a los potenciales clientes. En este supuesto sí actuaría por cuenta propia, y en nada se diferenciaría del comerciante común que compra y vende mercaderías, asumiendo el riesgo comercial. Alega que el contrato de hotelería obrante en las actuaciones, demuestra que la accionante pacta con anticipación la cantidad de plazas a utilizar, se garantiza la exclusividad del uso de la totalidad de las plazas y se compromete a abonar por la totalidad de las plazas acordadas, independientemente de la ocupación efectiva de las mismas (cláusula décima del contrato), lo que no se condice con la actividad de intermediación, ya que asume el riesgo al hacerse cargo del pago de la totalidad de las plazas pactadas, independientemente que se ocupen todas, y realiza el convenio antes del inicio de la temporada. Añade que **Travel Rock S.A.**, en su carácter de organizador del viaje, realiza la contratación de los servicios previamente, establece uno o más “paquetes turísticos” que luego comercializa en todo el país a través de sus vendedores y representantes, que concurren a los establecimientos educativos a ofrecer sus servicios de viajes estudiantiles a los alumnos, por lo que no corresponde encuadrar su actividad como intermediación. Agrega que si bien la intermediación puede incluir la coordinación de algunos servicios, el monitoreo y control las 24 horas del día de todos los aspectos del viaje, no se condice con la mera intermediación y que más de 100 personas se ocupen del cuidado y atención de los estudiantes durante todo el viaje, parece exceder largamente la actividad de intermediación alegada por la accionante.

## PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA LOS SERVICIOS SE PRESTAN EN BARILOCHE

Que comparte con **Travel Rock S.A.** que corresponde la aplicación del principio de la realidad económica (receptado en el artículo 27 del C.M.) pero entiende que precisamente su aplicación es la que permite concluir, de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realizan, que la actividad de la contribuyente se realiza en nombre y por cuenta propia, y es la prestación de servicios turísticos, para lo cual no es indispensable que la contribuyente sea titular de los medios, pues la prestación se puede realizar por sí o por terceras personas, esto es, contratar con terceros la prestación de los servicios que luego comercializa entre los contingentes de estudiantes de todo el país. Por lo tanto, **definido que la accionante brinda los servicios, dice que los ingresos percibidos deben atribuirse al lugar de prestación efectiva de los mismos, que no es otro que la ciudad de San Carlos de Bariloche**, objeto del contrato, destino del viaje y lugar donde se desarrollan todas las actividades. Aduce que **Travel Rock S.A.**,

*erróneamente, atribuye sus ingresos (en menor proporción, ya que reduce la base imponible, al tomar sólo lo que considera que es “su comisión”, en lugar de tomar el total) al lugar donde se encuentran los domicilios de los establecimientos educacionales, por entender que prestan el servicio a sus “clientes”, por medio de vendedores y representantes; en síntesis, dice que los atribuye al lugar de concertación, criterio erróneo, ya que los sueldos, comisiones pagadas y demás gastos realizados en esas jurisdicciones deben ser considerados para la confección del coeficiente de gastos, pero los ingresos totales deben atribuirse al lugar de prestación efectiva de los servicios, la ciudad de San Carlos de Bariloche, sean éstos prestados por sí o por terceras personas.*

## EL TRANSPORTE ESTA INCLUIDO DENTRO DE LA PRESTACION DE SERVICIOS

*Que en referencia al planteo en subsidio de **Travel Rock S.A.**, señala, en primer lugar, que considerando que **Travel Rock S.A. ofrece un paquete turístico global dentro del cual está incluido el transporte**, no corresponde discriminar el monto de los mismos, ya que **Travel Rock S.A. no es una empresa de transporte, sino una agencia de turismo que ofrece un paquete turístico integrado por diversas prestaciones**, no siendo pertinente que se desagreguen parte de sus ingresos para aplicarles un régimen especial, sino aplicar el régimen general del art. 2° sobre el total de sus ingresos. Agrega que para aplicar alguno de los regímenes especiales debe cumplirse la totalidad de los requisitos previstos en la norma, y en el caso del transporte la norma se refiere a las “empresas de transporte”, y **Travel Rock S.A. no es una empresa de transporte, sino una agencia de turismo, que ofrece un “paquete turístico” global, que incluye varios servicios, entre ellos el transporte y, en consecuencia, no corresponde desglosar de sus ingresos totales los correspondientes a lo pagado a las empresas que efectivamente hacen los traslados.***

*Que con relación a la aplicación del Protocolo Adicional, solicitada por el contribuyente, deja constancia que el contribuyente no ha cumplido con los requisitos establecidos por la R.G. 3/2007, en particular, ha incumplido con lo establecido en el artículo 2° de la citada resolución, ya que no ha aportado en su presentación prueba documental que demuestre la inducción a error por parte de los fiscos involucrados.*

## RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

**Que esta Comisión Arbitral observa** que la controversia se refiere al disímil criterio respecto del encuadre de la actividad ejercida por la firma y la cuestión conexas de la atribución de ingresos provenientes del ejercicio de esa actividad.

## LA ACTIVIDAD NO ES DE INTERMEDIACION SE TRATA DE LA PRESTACION DE SERVICIOS POR CUENTA PROPIA

*Que **Travel Rock S.A.** reconoce que la contratación de los servicios que ofrece en el paquete turístico es a su nombre, aunque sostiene que lo hace por cuenta y orden de terceros, circunstancia que no ha sido acreditada. Por el contrario, las*

constancias aportadas en autos: **contrato de prestación de servicios turísticos, contrato de hotelería, más los propios dichos de la accionante en su página web, demuestran con claridad que la actividad ejercida por la firma no es la de intermediación sino que realiza las prestaciones de servicios por cuenta propia, contratando los mismos con carácter previo a su comercialización, para luego ofrecerlos por un precio global a los estudiantes, haciéndose responsable por la calidad de todas las prestaciones incluidas.** Es decir, **Travel Rock S.A.** contrae la obligación de prestar diferentes servicios que están coordinados en relación a un viaje, que constituye la causa del contrato; el elemento decisivo que caracteriza al vínculo es que no se trata de una contratación segmentada de servicios para hacer un viaje, sino a la inversa, los estudiantes turistas, contratan un viaje y, como consecuencia de ello, el obligado, **Travel Rock S.A.**, subcontrata o presta los servicios.

EL LUGAR DE LA PRESTACION DEL SERVICIO ES EL DOMICILIO DE LOS COLEGIOS

**Que los ingresos provenientes de la actividad ejercida por **Travel Rock S.A.** deben ser atribuidos a cada una de las jurisdicciones en las que la accionante presta sus servicios, entendiéndose por tal, el domicilio de los establecimientos educativos a los que pertenecen los contingentes que contratan los servicios.**

NO REALIZA ACTIVIDAD DE TRANSPORTE

Que, por lo expuesto, va de suyo que el planteo en subsidio hecho por **Travel Rock S.A.** respecto a **la atribución de los ingresos derivados del transporte de los contingentes, no puede ser receptado. Dicho servicio está incluido en el “paquete turístico contratado” y por ello no se trata de una contratación fragmentada ya que la empresa percibe un “precio global”, sin que se pueda percibir cuanto es lo que corresponde al traslado de los turistas, etc., dado que -como queda dicho- conforma parte de un todo y no de una prestación específica.**

(..)

**ARTÍCULO 1º.- Hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por **Travel Rock S.A.** contra la Resolución N° 064/2018 dictada por la Gerencia de Asuntos Legales de la Agencia de Recaudación Tributaria de la Provincia de Río Negro, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente”.**

-----  
RCA 22/2020 **Derudder Hermanos SRL c/Provincia de Rio Negro** del 11.11.2020

SE TRATA IGUAL QUE EN TRAVEL ROCK SA DE SERVICIOS DE VIAJES ESTUDIANTILES

LA COMISION ARBITRAL CAMBIA DE CRITERIO RESPECTO DE LUGAR DE LA PRESTACION DEL SERVICIO

LA COMISION ARBITRAL CONCLUYE QUE LOS SERVICIOS SE PRESTAN EN BARILOCHE

*“Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia se refiere al disímil criterio respecto del encuadre de la actividad ejercida por la accionante y la cuestión conexas de la atribución de ingresos provenientes del ejercicio de esa actividad.*

NO ES ACTIVIDAD DE INTERMEDIACION  
LOS SERVICIOS SE PRESTAN POR CUENTA PROPIA

*Que la pretensión de **Derudder Hermanos S.R.L.** no puede prosperar. En efecto, las constancias aportadas demuestran con claridad que su actividad no es la de intermediación sino que realiza las prestaciones de servicios por cuenta propia, contratando los mismos con carácter previo a su comercialización, para luego ofrecerlos por un precio global a los estudiantes, haciéndose responsable por la calidad de todas las prestaciones incluidas. Es más, si su actividad fuera desarrollada por cuenta y orden de los estudiantes tendría que tener mandato expreso de estos para ese cometido, y para que pueda detentar la figura de la intermediación entre partes debería haber observado todos los requerimientos que exige el Código Civil y Comercial de la Nación en sus artículos 1319 y siguientes, situación que tampoco está demostrada en las presentes actuaciones.*

EL SERVICIO SE PRESTA EN BARILOCHE

*Que, por otro lado, los ingresos provenientes de la actividad ejercida por **Derudder Hermanos S.R.L.** deben ser atribuidos a la jurisdicción en la que la accionante presta sus servicios. Así lo establece el **inciso b) del artículo 1º de la Resolución General N.º 14/2017**: Prestación de servicios: Salvo que tengan un tratamiento específico en el Convenio Multilateral o por normas generales interpretativas, los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, **se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas**”. En el caso, **el lugar de prestación efectiva de los mismos no es otro que la ciudad de San Carlos de Bariloche, objeto del contrato, destino del viaje y lugar donde se desarrollan las actividades.***

*Que, por todo lo expuesto, tampoco puede prosperar lo planteado por **Derudder Hermanos S.R.L.** respecto a la atribución de los ingresos derivados del transporte de los contingentes. Como quedó dicho, este servicio está incluido en el “paquete turístico contratado”, que conforma parte de un todo y no de una prestación específica”.*

RCA 12/2020 Mercado Libre SRL c/Provincia de Santa Fe del 12.08.2020

SE TRATA DE SERVICIOS DE PUBLICIDAD EN LA PAGINA WEB DE MERCADO LIBRE

EL SERVICIO SE PRESTA EN LA JURISDICCION EN LA CUAL EL INTERESADO ACCEDE A LA PUBLICIDAD INGRESANDO A LA PAGINA DE MERCADO LIBRE

METODO RAZONABLE DE DISTRIBUCION DEL INGRESO POR PUBLICIDAD. METRICAS DE GOOGLE ANALYTICS

#### OPINION DE MERCADO LIBRE

EL SERVICIO SE PRESTA EN EL DOMICILIO DE LOS ANUNCIANTES (LOS SUJETOS QUE CONTRATAN EL SERVICIO DE PUBLICIDAD)

*“Que la accionante en su presentación señala que el criterio fiscal carece de sustento normativo, dado que no puede sostenerse que los servicios de publicidad sean efectivamente prestados en el domicilio de los sujetos que visualizan los anuncios. Por el contrario, dice que dichos **servicios son prestados efectivamente en el domicilio de los anunciantes** (no podría ser de otro modo, en tanto y conforme lo acreditará ante el fisco provincial **resulta imposible vincular las visualizaciones de anuncios que se listan en las métricas de Google Analytics a las jurisdicciones**). **La única certeza que tiene MercadoLibre SRL es el domicilio de quien contrata el servicio de publicidad** y, en función de ello, solo puede considerarse como lugar de efectiva prestación de ese servicio, los domicilios de sus adquirentes. Sostiene que al no tener Mercado Libre SRL relación con los potenciales adquirentes de los clientes que contratan el servicio de publicidad, no puede válidamente sostenerse que su radicación determine el lugar de prestación de tal servicio. **La publicidad es contratada por los clientes a Mercado Libre SRL y el servicio es prestado a estos sujetos en su jurisdicción de radicación**. El hecho de que la publicidad pueda ser vista por sujetos en otras jurisdicciones influirá al momento que los contratantes asignen ingresos por eventuales ventas a estos sujetos.*

*Que sostiene que, en el caso (avisos destinados a la compra y venta de autos, motos y otros vehículos, propiedades e inmuebles, y para la oferta y contratación de servicios personales), el ingreso en cabeza de Mercado Libre SRL corresponde a la prestación de un servicio de publicidad a un anunciante, tratándose de una contratación concertada a través de medios electrónicos, por lo que resulta de aplicación la **Resolución General C.A. N° 83/2002** y la **Resolución General N° 14/2017**. Enfatiza que de dicho esquema normativo se advierte que, **el registro de visitas a un sitio web, no es considerado como un parámetro para la asignación de ingresos**; consiguientemente la pretensión de la API de realizar un ajuste en función de registros de visitas a un sitio web es improcedente. Más aun, dice que con la entrada en vigencia de la Resolución General (C.A.) N° 14/2017, podría incluso considerarse que los servicios de publicidad son efectivamente prestados en el lugar donde se*

*encuentran los servidores del sitio web de MercadoLibre SRL, fuera del país. Bajo esta interpretación tales ingresos quedarían fuera del objeto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, como es el caso de otras prestaciones de servicios realizadas desde el exterior (Netflix, Spotify, etc.).*

*Que, por otra parte, señala que las métricas aportadas en la fiscalización se refieren al sitio [www.mercadolibre.com.ar](http://www.mercadolibre.com.ar) en su conjunto, las que incluyen varias de las actividades desarrolladas por la firma, no sólo la de publicidad. Se trata de estadísticas que indican los ratios de comercio electrónico, es decir, usuarios que se registran, que navegan el sitio en una o varias ocasiones, que incluso pueden no ver los avisos clasificados y banners, y que muestran si estos usuarios concretan la compra o no. Aun cuando hipotéticamente se considere que el servicio de publicidad es prestado efectivamente en la jurisdicción de quienes visualizan los anuncios, dice que las métricas de Google Analytics carecen de aptitud para vincular las visitas a una jurisdicción determinada, ya que dichas métricas no son precisas para determinar la ubicación cierta de los usuarios debido a que la inexactitud de las direcciones IP como mecanismo para conocer la ubicación geográfica de un sujeto puede deberse a cuestiones administrativas (conexiones a Internet que son contratadas por instituciones públicas o privadas-domicilio del ente contratante) o bien cuestiones técnicas (sistemas anonimizadores como por ejemplo, VPN, proxies o incluso la red TOR).*

*Que ofrece prueba documental y pericial técnica.*

#### OPINION DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

EL SERVICIOS SE PRESTA EN LA JURISDICCION DONDE SE VISUALIZA LA PUBLICIDAD (ES DECIR A LA JURISDICCION DONDE EL USUARIO INGRESA A LA PAGINA WEB DE MERCADO LIBRE)

***Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Santa Fe señala que la prestación del servicio de publicidad de los “servicios” o “productos” como los que conforman la unidad de negocios Mercado Libre SRL, denominada “clasificados”, diseñada para la publicación de los avisos destinados a la compra y venta de autos, motos y otros vehículos, propiedades e inmuebles y para la oferta y contratación de servicios personales, se efectiviza ingresando a dicho sitio; allí se accede a la publicidad de los productos antes referidos; en otras palabras, cuando el usuario (comprador o futuro comprador o potencial comprador) ingresa a la referida página web de Mercado Libre SRL visualiza la publicidad, por lo que se produce la efectiva prestación del servicio aludido, independientemente del lugar de radicación del bien que se publicita o promociona.***

CUANDO SE INGRESA A LA PAGINA DE MERCADO LIBRE SE PRODUCE LA PRESTACION DEL SERVICIOS DE PUBLICIDAD

*Que la pretensión de la accionante de considerar al domicilio de los vendedores que auspician o promocionan sus productos o servicios, como el lugar de efectiva*

prestación del servicio de publicidad, debe desestimarse, puesto que si bien la publicidad -en el caso bajo análisis- existe de manera potencial o virtual en el sitio, **recién cuando se accede al referido sitio, a los fines de conocer o identificar los productos o bienes (auspiciados, promocionados o publicitados) que conforman la unidad de negocios denominada "clasificados", se genera, como quedó dicho, la prestación efectiva del servicio de publicidad, independientemente si se concluye o no el negocio entre el usuario auspiciante (vendedor) y el usuario comprador o potencial comprador.**

## LAS METRICAS DE GOOGLE ANALYTICS

Que indica que confirmado el momento en que se produce la efectiva prestación del servicio de publicidad, es decir, cuando se accede al sitio para conocer o identificar los productos o bienes auspiciados o promocionados o publicitados, resta determinar a qué jurisdicción corresponde atribuir los ingresos inherentes a dicho servicio. En este punto, señala que, **si bien puede coincidir en principio con la accionante, en cuanto a la eventual inexactitud de las aludidas direcciones IP como mecanismo para conocer la ubicación geográfica de un sujeto, conforme surge del informe pericial de parte, existen antecedentes en los Organismos del Convenio Multilateral que acogieron la utilización de parámetros lógicos y razonables como formas de cuantificar la actividad interjurisdiccional de los contribuyentes; es decir, utilizar algún dato o indicador que responda lo más equitativamente posible a la porción de actividad que se lleva a cabo en cada jurisdicción (cita precedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral). Por lo tanto, afirma que resulta válida y legítima la información suministrada por la propia accionante -las métricas de Google Analytics- como parámetros lógicos y razonables para la atribución interjurisdiccional de los ingresos por el servicio de publicidad; además deviene fundado y amparado en las disposiciones y antecedentes de los Organismos del Convenio Multilateral.**

## RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

**Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia radica en el disímil criterio en la asignación de ingresos provenientes de los servicios de publicidad que presta la accionante a través de la web o internet. Mercado Libre SRL por un lado, sostiene que dichos servicios son prestados en el domicilio de los anunciantes y, por ende, los ingresos provienen de la jurisdicción del domicilio de quien contrata el servicio de publicidad; mientras que, por otro lado, la provincia de Santa Fe considera que la prestación efectiva del servicio se produce en la jurisdicción donde el usuario accede o ingresa al sitio web de la empresa, a los fines de conocer o identificar los productos o bienes publicitados, independientemente del lugar de radicación de los mismos.**

EL SERVICIO SE PRESTA EN LA JURISDICCION EN LA CUAL EL INTERESADO ACCEDE A LA PUBLICIDAD INGRESANDO A LA PAGINA DE MERCADO LIBRE

Que los ingresos que obtiene la firma están relacionados con los servicios de publicidad que se insertan en su Web, la cual **tiene alcance nacional y/o internacional**, con el objeto de que el servicio que les presta a sus clientes tenga o surta efectos en todo el ámbito en que pudieran estar los posibles adquirentes de los productos publicitados. Es decir, aquellos sujetos que contratan los servicios que, en este caso, presta Mercado Libre SRL lo hacen con el objetivo de que el alcance o cobertura de la publicidad tenga un espectro mucho más amplio que el mero “domicilio de los anunciantes” y **recién cuando el interesado accede, desde una determinada jurisdicción, a la Web de Mercado Libre SRL para ver dicha publicidad, es que surten los efectos del servicio contratado.**

Que, por lo expuesto, **la prestación efectiva del servicio realizado por Mercado Libre SRL, en este caso se produce en la jurisdicción en donde está radicado el usuario que accede a la publicidad,** y es allí donde se deben atribuir los ingresos derivados de esas operaciones.

METODO RAZONABLE DE DISTRIBUCION DEL INGRESO POR PUBLICIDAD. METRICAS DE GOOGLE ANALYTCS

Que, por lo demás, no escapa a esta Comisión Arbitral las dificultades que pudieren existir para efectuar con absoluta certeza la atribución antes dicha. Es por ello que **se considera que la misma debe efectuarse conforme a un parámetro que responda lo más equitativamente posible a la realidad de los hechos** y, en este sentido, **se entiende razonable la metodología empleada por la provincia de Santa Fe. En efecto, el dato o indicador que responde lo más equitativamente posible a la porción de actividad que se lleva a cabo en cada jurisdicción, es la información suministrada por la propia accionante -métricas de Google Analytcs- para ser consideradas como parámetros lógicos y razonables para la atribución interjurisdiccional de los ingresos por el servicio de publicidad prestado.**

-----  
RCA 16/2020 **Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería SA c/Provincia de Chubut** del 16.09.2020

SERVICIOS DE INGENIERIA Y CONSULTORIA REALIZADOS EN FORMA REMOTA

LOS INGRESOS DEBEN ASIGNARSE AL LUGAR DE LA EFECTIVA UTILIZACION DE LOS SERVICIOS

**OPINION DEL CONTRIBUYENTE**

SE TRATA DE SERVICIOS PRESTADOS EN FORMA REMOTA

“Que la accionante señala que sin perjuicio de la diversidad de actividades en las que la sociedad se encuentra inscripta, la única actividad a cargo de **Tecna** con Pan American Energy LLC, objeto del ajuste, correspondió a **servicios de ingeniería y consultoría**. Indica que conforme surge del memorándum de entendimiento celebrado entre **Tecna** y Edvsa, ambos contratistas de **Pan American Energy proyecto Cerro Dragón**, **Tecna** era responsable de desarrollar la totalidad de **la ingeniería necesaria para las facilidades del proyecto y la procura de los equipos, materiales y servicios requeridos para el mismo (con excepción de la construcción y los materiales de obra civil) y, asimismo, era responsable del gerenciamiento integral de dicho proyecto**. Por lo expuesto, destaca que **el servicio de ingeniería y el gerenciamiento del proyecto se realizó desde CABA** (jurisdicción sede de la sociedad), toda vez que Edvsa era quien estaba a cargo de la obra civil y la construcción efectiva en Cerro Dragón. Es decir, que **el servicio prestado por Tecna era remoto y no requería la efectiva permanencia de personal en la provincia del Chubut**. Por otra parte, dice que durante la ejecución del contrato con PAE, y a fin de controlar la efectiva prestación del servicio y la implementación de las tecnologías en la jurisdicción del Chubut, **se asignó un gerente de proyecto de Tecna y un responsable de recepción de equipos y materiales y dos recursos del sector de ingeniería para la asistencia técnica en la etapa de parada de planta (asistencia esporádica); por ello, afirma que efectivamente Tecna prestó un servicio de ingeniería de modo remoto, sin necesidad de presencia física de personal en planta, salvo en determinadas excepciones, como ser la instalación de equipos de ingeniería**.

#### FACTURACION DE LOS SERVICIOS REMOTOS

Que añade que resulta desacertado el hecho de atribuir ingresos a la jurisdicción por el solo hecho de encontrar la leyenda “Trabajos realizados en Cerro Dragón Chubut” en las facturas emitidas a PAE, ya que el personal a cargo pudo haber incurrido en error al emitir dichos comprobantes y advierte que el fisco no efectuó un análisis detallado del objeto contractual, ni tampoco se verificó efectivamente los servicios prestados por los contratistas.

Que en subsidio, para el supuesto caso que no se haga lugar a la acción planteada, solicita que en la resolución que se dicte se disponga que dicha interpretación rige para el futuro. Solicita, asimismo, la aplicación del Protocolo Adicional. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal.

#### OPINION DE LA PROVINCIA DE CHUBUT

**Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia del Chubut señala**, en primer lugar, que la fiscalización detectó inconsistencias entre los montos que fueron sujetos a retención por parte de Pan American Energy LLC y los ingresos atribuidos por la accionante a la provincia; por ello, consultado el agente de retención, constató que todas las operaciones sujetas a retención fueron realizadas en la jurisdicción del Chubut y que los importes de los ingresos declarados no se corresponden con los verificados a través del

cliente y los conceptos consignados en **las facturas que específicamente dicen: servicios prestados en Cerro Dragón-Chubut y servicios prestados en Chubut**. Sostiene que la existencia verificada de estas operaciones y su correspondiente documentación lleva a la inequívoca conclusión de que el contribuyente ha asignado en defecto ingresos a la jurisdicción provincial y, en consecuencia, la fiscalización procedió a recalcular el coeficiente unificado para el año 2014 y verificó del propio contenido de las facturas que los servicios se correspondían a los prestados en la provincia y, por ende, correspondía su atribución a esta; en este mismo sentido, la provisión de bienes, venta de mercaderías y fabricación, también se corresponden a la provincia del Chubut puesto que su destino era la obra sita en dicha provincia, donde se utilizaron y aprovecharon efectivamente como parte de los compromisos asumidos en el contrato suscripto con PAE.

Que destaca, la relación que vinculaba a la accionante con PAE era como proveedor en el marco del rol de contratista que asumió para el desarrollo del proyecto, donde claramente se definía a las operaciones como de **obra de infraestructura y provisión de materiales**. Afirma que **Tecna presta servicios de ingeniería, provisión de equipos, materiales y construcción**, y así los factura; rol que no se ve empañado por la relación contractual que lo pueda unir a EDVSA. No se verifica -dice-, tal como pretende hacer ver la accionante, la existencia de una separación de labores a cargo de diferentes contratistas especializados (por ejemplo: uno en logística, otro en materiales, otro en mano de obra, etc.), es decir, que en lo que respecta a las obras realizadas en la jurisdicción provincial, **se trató de una obra a cargo del contratista Tecna, que incluyó los servicios de ingeniería y la provisión de materiales y servicios, todos prestados en la jurisdicción provincial**: la accionante factura como contratista líder del proyecto y no demuestra de manera alguna que esos ingresos no sean los suyos ni que se correspondan a otra jurisdicción. Añade que **Tecna ejecuta proyectos llave en mano donde asume la responsabilidad desde el diseño y la ingeniería hasta la construcción y puesta en marcha**, en este caso, junto con Edvsa. La actividad es desarrollada por **Tecna** en forma independiente o asociada a terceros realizando proyectos EPC y contempla en el marco de su actividad la provisión de equipos y suministros contando con proveedores locales e internacionales, por ende, estas tareas no se desarrollan exclusivamente fuera de la jurisdicción provincial y la relación que posea con Edvsa, no es óbice para la determinación practicada por el fisco en tanto y en cuanto no ha demostrado la accionante, que el lugar de prestación de los servicios no fuera en la provincia del Chubut, como así tampoco ha probado que la provisión de bienes, equipos y materiales no fuese hecho por su parte.

Que se opone a los pedidos supletorios, respecto de la vigencia de la resolución que se dicte y sus efectos. No resulta -dice- de aplicación el Protocolo Adicional por cuanto no ha existido inducción a error por parte de los fiscos involucrados, constatándose que el contribuyente no ha reunido los requisitos establecidos en la Resolución General C.A. N° 3/2007.

Que acompaña las actuaciones administrativas y hace reserva del caso federal.

## RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL

**Que esta Comisión Arbitral observa**, en lo que a su estricta competencia se refiere, que el núcleo del conflicto está dado por el lugar al cual corresponden atribuir los ingresos provenientes de los servicios prestados y venta de bienes realizados por **Tecna Estudios** y Proyectos de Ingeniería S.A. a Pan American Energy LLC. Escapa a la competencia de esta Comisión los planteos de la firma accionante respecto de la sanción y los accesorios que pretende imponer el fisco.

**Que la pretensión de Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería S.A. no puede prosperar.** En efecto, de las constancias de las actuaciones administrativas acompañadas por el fisco surge que **el servicio fue prestado en la provincia del Chubut y los bienes tenían como destino final esa jurisdicción.** Está acreditado en el expediente que la jurisdicción provincial requirió a PAE que informe el motivo de las retenciones y en su respuesta se observa que todas las operaciones que originaron las retenciones fueron realizadas en la provincia del Chubut. Lo propio surge de **las facturas requeridas por el fisco al propio contribuyente/accionante y del contrato celebrado entre las partes, que indican como el lugar de los trabajos o servicios la provincia del Chubut.**

LOS INGRESOS DEBEN ASIGNARSE AL LUGAR DE LA EFECTIVA UTILIZACION DE LOS SERVICIOS

Que afirmar, como lo hace **Tecna Estudios** y Proyectos de Ingeniería S.A., que **se trata de un servicio remoto que no requiere de la presencia física en la provincia del Chubut, no hace otra cosa que confirmar la tesis fiscal en cuanto a que el destino de ese servicio, el lugar de efectiva prestación y utilización, es en esa jurisdicción. Los ingresos por la prestación en forma remota de un servicio deben ser atribuidos al lugar de efectiva utilización, el cual es, sin duda en el caso, la provincia del Chubut.** Los ingresos correspondientes a la provisión de bienes también deben atribuirse a dicha provincia, dado que el destino final de los mismos es esa jurisdicción.

Que por lo demás, el propio fisco indica que excluyó o reasignó a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires los servicios que se consignaron en las facturas como prestados en dicha jurisdicción”.

=====