

Convenio Multilateral: Análisis de las primeras resoluciones (del 2018) dictadas por la Comisión Arbitral

Por Fabián H Menéndez

El autor analiza las primeras resoluciones, del 2018, dictadas por la Comisión Arbitral, todas ellas en el marco de casos concretos de controversias.

1. Introducción

En la presente colaboración analizaremos las Resoluciones Nº 1, 3 y 4/2018 dictadas por la Comisión Arbitral (de ahora en más CA), todas ellas en el ejercicio de sus funciones de resolver cuestiones originadas con motivo de la aplicación del Convenio Multilateral (de aquí en más CM), frente a casos concretos de controversia.

En aquellas situaciones en que la discusión versaba sobre la **jurisdicción a la que correspondía asignar los ingresos**, la CA ratificó una vez más su criterio de los últimos tiempos, al sostener que si el vendedor, al concertar la operación tiene conocimiento, deberá atribuirlos al **lugar de destino final de la mercadería**.

Por otra parte, en lo que respecta a los gastos correspondientes a **regalías abonadas** a los licenciantes en concepto de **“derechos de fabricación”**, la CA también ratificó una vez más su criterio, al sostener que **resultan gastos no computables** a los fines del armado del coeficiente, por no denotar actividad propia del sujeto, sino la de un tercero.

Por último, en lo atinente al **régimen especial del artículo 6º del CM** (actividades de la construcción), dejó en claro que el mismo **resulta de aplicación objetiva** respecto a la actividad en sí.

2. Análisis de las resoluciones (casos concretos)

Resolución: 1/2018

Autos: Parker Hannifin Argentina SAIC c/Pcia. de Buenos Aires

Postura de la Contribuyente:

Manifiesta que se dedica a la venta de distintos productos, tales como mangueras, conectores, filtros y repuestos para maquinarias en general (agrícolas, industriales, para la construcción, etc.)

Posee su planta industrial, domicilio fiscal y la sede de sus actividades en Tortuguitas (Pcia. de Bs. As.) y su sede legal en CABA.

Sostiene que comercializa sus productos a clientes que se encuentran diseminados en gran parte del país, los que son contactados por teléfono, vía mail, así como también visitados personalmente por promotores. Por estas vías también les hace llegar toda la información y/o especificaciones que requieran respecto de los productos que comercializa.

Agrega que en la mayoría de los casos los clientes formalizan sus pedidos vía “web”, a través de formularios de pedido online, en los que se detallan los datos del comprador, los productos solicitados, así como también el domicilio donde la mercadería debe ser entregada o enviada.

También en ciertos casos los pedidos le son efectuados por e-mail, y en mucha menor medida, por fax (tenemos presente que los años bajo fiscalización fueron 2008 y 2009). Respecto al envío de mercadería, la firma señala que para los clientes de CABA y de Pcia. de Bs. As. se efectiviza por medio de un flete a cargo de Parker Hannifin Argentina SAIC (de aquí en más PHA).

En lo que hace a las ventas a clientes del interior del país, ellas son enviadas por medio de flete, también a cargo de PHA, que las entrega al transportista indicado (elegido) por el cliente, junto con la documentación respaldatoria respectiva, entre la que se encuentra el remito con el detalle de la mercadería comercializada con expresa indicación del domicilio del cliente final al que le es enviada.

La contribuyente sostiene que ARBA pretende asignarse para sí el total de ingresos derivados de ventas efectuadas a clientes ubicados fuera de la Pcia. de Bs. As., y para ello encuadra las ventas efectuadas a aquellos compradores domiciliados en las restantes provincias como si fueran “operaciones entre presentes”, considerando lugar de entrega el depósito que PHA posee en Tortuguitas, o el domicilio del transportista, ambos sitios en la Pcia. de Bs. As.

Según lo indicado por la firma, ARBA sostiene que en los casos en los cuales los clientes se hacen cargo de un tramo del flete, ello resulta determinante para considerar como domicilio de entrega la Pcia. de Bs. As., y por lo tanto atribuir el ingreso a ella.

Agrega la contribuyente que **no es en su depósito, ni en el domicilio del transportista donde se “entrega” la mercadería al cliente, sino que ésta es enviada por ellos (PHA) al domicilio de entrega consignado en el remito, el cual a su vez coincide con el indicado por el cliente en el formulario de pedido respectivo, y con el consignado en la factura, y estos son los datos que resultan importantes a efectos de la atribución del ingresos, y no el del pago del flete.**

Postura de la Pcia. de Buenos Aires:

Señala que a fin de verificar el lugar de entrega de los productos comercializados, relevó los remitos y facturas de ventas, constatándose que los clientes domiciliados en la Pcia. de Bs. As. retiraban directamente la mercadería en el establecimiento de PHA ubicado en Tortuguitas, y en los casos de ventas al interior del país, los remitos indicaban el destino de entrega de los bienes y también el transporte que los entregaba.

Sostiene que la situación fue constatada por las respuestas brindadas por los distintos clientes de la fiscalizada, quienes confirmaron que PHA entregaba las mercaderías en el domicilio del transportista, y luego la empresa transportista era la que entregaba la mercadería en lo del comprador, resultando este último flete a cargo de cada uno de los clientes.

Por ello, ARBA asignó a su jurisdicción los ingresos provenientes de las ventas a clientes de la Pcia. de Bs. As., que retiraban la mercadería del depósito de PHA de Tortuguitas, así como también aquellas cuyas entregas (de mercaderías) la contribuyente realizó en el depósito del transportista (situado en Pcia. de Bs. As.), ya que el comprador se hacía cargo, de allí en más, del costo del flete.

También agrega que en los casos en que constató que las entregas fueron realizadas fuera del ámbito de la Pcia. de Bs. As., en los domicilios de los clientes de la fiscalizada, por transportistas contratados por PHA, se asignaron los ingresos a las jurisdicciones correspondientes.

Resolución de la Comisión Arbitral:

Observa que la controversia radica en la atribución de ingresos originados por ventas a clientes radicados fuera de la Pcia. de Bs. As.

Que conforme a la descripción de la operatoria, **no hay ninguna duda que el vendedor tiene un total conocimiento de cada uno de sus clientes con los que opera en todo el país, y en consecuencia, tiene certeza de la jurisdicción de donde provienen los ingresos**, ello con independencia de que las operaciones sean o no del tipo de las mencionadas en el último párrafo del art. 1º del CM.

Agrega que el hecho de que en los remitos pueda existir un sello con una determinada leyenda, no hace variar en absoluto las consideraciones antes expuestas, ya que de la documentación agregada por PHA surge con claridad **el destino final de los bienes que remite, y ello es lo importante, de allí que los ingresos deban atribuirse a la jurisdicción del domicilio del comprador.**

En lo que hace a la materia aquí sometida a análisis (atribución de ingresos), la cuestión es análoga a la de las Resoluciones (CA) Nº 2/2015 y 8/2016, ambas de PHA SAIC c/Pcia. de Buenos Aires.

Conclusión: La CA resuelve hacer lugar a la acción interpuesta por Parker Hannifin Argentina SAIC.

Resolución: 3/2018

Autos: San Antonio Internacional S.A c/Pcia. de Salta

Postura de la Contribuyente:

Sostiene que es una empresa dedicada a la prestación de servicios técnicos petroleros, relacionados con la perforación y producción de pozos. **Desarrolla la actividad de locación de obra sobre inmueble ajeno, particularmente perforación de pozos, reparación y terminación de los mismos.**

Que **distribuye sus ingresos conforme** el régimen especial previsto en **el artículo 6º del CM**. Manifiesta que sus actividades implican una sucesión de tareas, más o menos complejas según sean las características del yacimiento (profundidad, presión, temperatura, complejidad geológica, etc.) y requerimientos propios de la ingeniería de producción, con un esquema de costos similar al de la “actividad de perforación”, ya que, entre otros, involucra la utilización de la misma unidad que se utiliza para la perforación o una de similares características.

Señala que estas actividades: “perforación” y “terminación”, deben encuadrárselas en el capítulo dedicado a la “construcción”, tal como ocurre con la “perforación de pozo”.

Postura de la Pcia. de Salta:

Señala que la contribuyente declara y tributa por las actividades de “Servicios durante la perforación del pozo”, “Servicios relacionados con la producción de pozos”, y “Servicios relacionados con la extracción de petróleo y gas n.c.p.”

Agrega que tanto del “perfil”, como de los “servicios” detallados en la página “Web” de la contribuyente, el ámbito de actividades desarrollado por ella comprende la industria del petróleo y gas. Al respecto trae a colación que en su momento **la Dirección General de Rentas salteña** había dictado la Res. Gral. Nº 30/1999, luego ratificada por su similar Nº 19/2016, por medio de la cual **había excluido la perforación de pozos de petróleo, de gas, de minas e hidráulicos y prospección de yacimientos de petróleo de la actividad de construcción.**

Resalta que de la página “Web” de la firma, en lo que respecta al segmento de servicios de equipos que desarrolla, ellos se encuentran diferenciados en:

- equipos de **drilling**, que tienen por objeto la perforación de pozos,

- equipos de **workover**, tienen por objeto poner en producción un pozo, aumentar su producción o reparar alguno existente,
- equipos de **pulling**, tienen por objeto trabajos de operación, servicios de perforación y terminación de pozos petroleros, contrataciones de equipos de torre, tareas de mantenimiento, y alquiler de piletas de ensayo para almacenamiento de fluidos.

Agrega que de las solicitudes de información libradas, a clientes del contribuyente, se desprende que la empresa realiza la prestación de servicios de perforación. Afirmo que **la mayor parte de los ingresos** obtenidos por la firma en la Pcia. de Salta **provienen de servicios workover**, por lo que se trata de **servicios brindados sobre pozos ya construidos**, y que tienen el propósito de solucionar problemas de estructura, como así también a mejorar su rendimiento, **pudiendo consistir en reparaciones, refacciones, mantenimiento o reacondicionamiento.**

Concluye indicando que en consecuencia, lo realizado por la firma corresponde ser encuadrado como “Servicios de apoyo a la actividad de perforación de pozos de petróleo”, debiendo entonces resultar de aplicación las normas del régimen general del CM, establecido en el art. 2º

Resolución de la Comisión Arbitral:

Observa que la controversia está centrada en dirimir si la actividad encuadra en el art. 6º del CM, como sostiene la firma, o en el art. 2º, como pretende el fisco salteño.

Trae a colación que la modificación introducida en el CM, en agosto de 1977, reemplazó el concepto de “*empresa de construcciones*”, por el hoy vigente de “*actividades de la construcción*” para el encuadre de este tipo de casos, con el objeto de evitar la ambigüedad que aquel concepto reviste¹.

Por lo tanto, a los efectos del art. 6º del CM, interesa que se desarrollen “*actividades de la construcción*”, entendiéndose como tal en un sentido amplio a todas las actividades conexas, tales como las de demolición, excavación, perforación, etc.²

Por ello, en el caso de la actividad vinculada a la prestación de servicios petroleros, como lo es la perforación de pozos, reparación y terminación de ellos, corresponde la aplicación del régimen especial del art. 6º del CM

Conclusión: La CA resuelve hacer lugar a la acción interpuesta por San Antonio Internacional S.A

¹ Advertimos que **la aplicación del art. 6 del CM no es subjetiva, sino objetiva**, esto significa que resulta de aplicación a “*las actividades de la construcción*”, con prescindencia del objeto social del contribuyente que la realice. Ej., si una firma dedicada a la reventa al por menor de artículos de electricidad, con locales en CABA y Pcia. de Bs. As. (que se rige por el régimen general del art. 2º) lleva a cabo actividades de la construcción, por estas últimas aplicará las disposiciones del art. 6º, debiendo en este caso asignar el 90 % de los ingresos a la jurisdicción donde se realice la obra, y el 10 % restante a aquella en la que tenga su escritorio, oficina, administración o dirección.

² Nótese que habiendo transcurrido más de 40 años desde que se modificó la redacción del art. 6º del CM, aún no hay Res. Gral. alguna (de la CA) que indique el alcance con el que debe entenderse la expresión “*actividades de la construcción*”, y el referido art. 6º (del CM) tan sólo establece que entre ellas se incluyen las de demolición, excavación, perforación, etc... (dejando en claro que es una mera ejemplificación enunciativa, y por cierto, abierta).

Resolución: 4/2018

Autos: Whirlpool Argentina S.A. c/Pcia. de Buenos Aires

Postura de la Contribuyente:

La firma se agravia básicamente por dos cuestiones.

En primer lugar, por el **ajuste al coeficiente de ingresos** que efectúa ARBA, que pretende reasignarlos en virtud del criterio lugar de entrega de la mercadería.

Sostiene la empresa que de la propia inspección surge que:

- las ventas las realizan empleados de Whirlpool Argentina S.A. (de aquí en más WA), y las acuerdan en el domicilio del cliente en forma personal (operaciones entre presentes),
- el centro de distribución de depósito está en La Tablada, Pcia. de Bs. As.
- la compañía no cuenta con camiones propios, siendo prestado el servicio de fletes por terceros. Por ello, el envío lo realiza WA sólo hasta una distancia de 70 kms. del centro de distribución, siendo a partir de ese punto entregada al cliente o flete, por su exclusiva cuenta y orden,
- WA asigna estos ingresos a la jurisdicción del domicilio del adquirente, criterio impugnado por ARBA respecto a los clientes con domicilio en extraña jurisdicción, pero respecto de los cuales la entrega se realizó en la Pcia. de Bs. As.

La contribuyente asegura que asignó el ingreso a las jurisdicciones de donde el mismo proviene, de acuerdo al lugar de concertación de la venta, merced a la intervención del cliente con el empleado enviado por WA.

Agrega que sólo puede asignarse el ingreso a la jurisdicción en donde se entregue la mercadería, en la medida que haya una real vinculación entre ésta y la actividad económica, a fin de darle relevancia para atribuir ingresos. Destaca que la CA en aquellos casos en que resolvió que la atribución del ingreso fuese al lugar de entrega de la mercadería, siempre adicionó, a la mera entrega, el requisito de utilización económica del bien, o efectiva prestación del servicio como elemento constitutivo de la realidad económica de la operación para definir la jurisdicción a la que le correspondía el ingreso.

Por otra parte, **también se agravia de** la pretensión de ARBA en cuanto sostiene que **las regalías** deben ser consideradas un “gasto no computable”.

WA argumenta que los gastos por regalías se encuentran estrechamente vinculados con el ejercicio de la actividad, al punto tal que son intrínsecos a los productos fabricados y comercializados por ellos, sustenta que sin el “know how” y las licencias, no se podrían vender los productos, de manera que es indudable su admisibilidad como gasto computable.

La firma sostiene que estos gastos están claramente incluidos dentro del concepto de “gastos de comercialización”, previstos en el 2º párrafo del art. 3º del CM³. También sustenta su posición en que los gastos por regalías no están enunciados entre los conceptos que, taxativamente, se encuentran establecidos como “no computables”⁴ (en el 3º párrafo del referido artículo).

³ “Así, se computarán como gastos: los sueldos, jornales y toda otra remuneración; combustibles y fuerza motriz; reparaciones y conservación; alquileres, primas de seguros y **en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización**, etc. También se incluirán las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley de Impuesto a las Ganancias”

⁴ “...No se computarán como gastos:

- a) el costo de la materia prima adquirida a terceros destinada a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales; se entenderá como materia prima, no solamente la materia prima principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado;
- b) el costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización;

Postura de la Pcia. de Buenos Aires:

Sostiene que **ajustaron el coeficiente de ingresos puesto que el contribuyente los atribuyó a la jurisdicción donde la operación fue concertada**, en tanto que ellos (ARBA) **los asignó a aquella en donde se produjo la entrega de los bienes**.

Señala que el “domicilio del cliente” utilizado por WA para atribuir los ingresos es el domicilio que tiene cargado en su sistema contable, que en todos los casos es el legal o administrativo, y coincide con el denunciado ante AFIP. Agrega que no existe dato alguno en el sistema contable que le indique a WA hacia qué sucursal de sus clientes fueron remitidas las mercaderías y que fueran entregadas en los domicilios sitios en la Pcia. de Bs. As., tal como surge de los remitos.

Con respecto al segundo de los agravios, sostiene que **el pago de regalías efectuado en concepto de “derechos de fabricación”, que le posibilita la utilización de la marca “Whirlpool” (necesaria para fabricar y vender los productos comercializados por la firma), es un gasto no computable**.

Sustenta tal postura en diversos criterios emanados de la ex Dirección Gral. de Rentas de la Pcia. de Bs. As.; del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Pcia. de Bs. As., y de los organismos de aplicación del CM (nos referimos a las Comisiones Arbitral y Plenaria), los cuales coincidieron en cuanto a que **los pagos por regalías no proporcionan parámetros válidos para determinar la magnitud o cuantía de la actividad en una determinada jurisdicción**, debiendo en consecuencia, no computarse para el armado del coeficiente de gastos.

Continúa agregando que los gastos que resultan aptos para medir la actividad desarrollada en una determinada jurisdicción se declaran “computables”, y los que no, son “no computables”, considerando que aquellos gastos que no tienen vinculación directa con la actividad de la empresa, y que no puedan suministrar una pauta válida que permita dimensionar la magnitud de la actividad efectuada en una u otra jurisdicción, resultan gastos no computables; pero no por el simple hecho de encontrarse enunciados (o no) en el texto del CM, sino porque no cumplen con el espíritu ni con los requisitos establecidos en los arts. 3º y 4º del CM⁵.

Señala que el gasto que se interpreta representativo de la actividad ejercida en una jurisdicción, tiene que ver con la magnitud del establecimiento fabril, con sus instalaciones, con la cantidad de mano de obra ocupada, etc., y no con los valores que surjan de gastos o costos cuya dimensión pueda producir una verdadera distorsión del coeficiente. En cambio, el concepto “gasto computable” indica “realización de actividad propia y positiva del contribuyente”, representativa de las erogaciones necesarias para poder realizar la misma, conformando pautas fidedignas que miden la importancia de la actividad desarrollada por ese contribuyente en una determinada jurisdicción.

Sostiene que “la compra de derechos” para usar determinada marca, puede asimilarse a “la compra de materia prima”, debido a que su pago corresponde como consecuencia del desarrollo de una actividad económica por parte del licenciante, no debiéndose tomar por lo tanto como un gasto computable.

-
- c) los gastos de propaganda y publicidad;
 - d) los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etc.);
 - e) los intereses;
 - f) los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan el 1% (uno por ciento) de la utilidad del balance comercial.”

⁵ Obsérvese que conforme la interpretación sostenida por ARBA, pareciera que el 3º párrafo del art. 3º fuera una mera enunciación ejemplificativa y abierta de “ciertos o algunos” gastos no computables, de manera tal que podría haber otros, podría haber más.

Resolución de la Comisión Arbitral:

Observa que existen dos cuestiones controvertidas perfectamente diferenciadas:

1. el criterio para la atribución de los ingresos provenientes de las ventas de mercaderías,
2. la computabilidad (o no) de las “regalías” abonadas por WA en concepto de “derecho de fabricación”.

Respecto al primer punto, **el factor determinante para establecer a qué jurisdicción deben atribuirse los ingresos provenientes de las ventas de mercaderías**, no responde al lugar físico de la entrega de ellas, ni a la jurisdicción donde la operación fue concertada, ni tampoco a la del domicilio del facturación, o por ser el mero domicilio fiscal del comprador, sino que toma importancia **el lugar de destino final de las mismas, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concreta cada venta (en tanto y en cuanto exista sustento territorial en esa jurisdicción)**.

En consecuencia, la Pcia. de Bs. As. deberá readecuar su determinación atribuyendo los ingresos de las ventas de WA a **las jurisdicciones de destino final de los bienes** que comercializa, en tanto la firma tenga conocimiento del mismo.

Con relación al segundo de los puntos, “**gastos por regalías**”, entiende que el costo o valor que se paga por ellas no es indicativo del esfuerzo, ni da idea de la cuantía o relevancia de la actividad desplegada.

Sostiene la CA que cuando el CM dispone que una porción de los ingresos se asigne a una determinada jurisdicción en función a los gastos allí soportados, está considerando que esa porción está relacionada con la proporción de una actividad física desarrollada, actividad propia de ese sujeto, agregando que es por ello que excluye expresamente, entre otros, como gastos no computables a la materia prima o productos adquiridos para su comercialización, pues ellos no miden la actividad, sino que son producto de la actividad de terceros.

Por ello, **las regalías** (por derechos de fabricación) **no deben computarse como gastos, ya que no son erogaciones que se originen por el ejercicio de la actividad desarrollada por el contribuyente, no indican una actividad propia, sino la de un tercero que es el licenciante**, no proporcionando parámetros válidos para determinar la magnitud o cuantía de la actividad de la firma en una determinada jurisdicción; en consecuencia, se está en presencia de un “gasto no computable” a los fines del respectivo coeficiente.

Conclusiones: La CA resuelve que:

- los **gastos de regalías** (por derechos de fabricación) resultan “no computables” a los fines de la determinación del respectivo índice, dando así la razón a la determinación efectuada por el fisco de la Pcia. de Bs. As.
- ARBA deberá readecuar su determinación, ya que **los ingresos deben ser asignados a la jurisdicción de destino final de los bienes**, ello en tanto WA tenga conocimiento del mismo y en él exista sustento territorial.

Obsérvese que en este último punto la CA no hizo lugar a la pretensión de WA, que asignó los ingresos de acuerdo a la jurisdicción de concertación de las ventas, ni tampoco le dio la razón a ARBA, que se los atribuyó para ella en virtud al lugar de “entrega intermedia” en la sede del transportista, que está en la Pcia. de Bs. As., sino que **la CA resolvió que el ingreso sea asignado a la jurisdicción de “destino final” de los bienes**, siempre que sea conocido por WA al momento de concertar la venta, y que en dicha jurisdicción tenga sustento territorial.

En definitiva, en este caso se abren tres posibilidades:

- habrá ingresos en los cuales el lugar de destino final coincida con el de concertación de la operación,
- algunos en los cuales el destino final concuerde con el lugar de entrega de los bienes, y por último,

- otros en los cuales no coincida ni con el lugar de concertación ni con el de entrega.

3. Regalías, deberían tener su Resolución General

Como cierre de esta colaboración, y a la luz de la cantidad de “casos concretos” en los que la CA se ha pronunciado, teniendo en algunos casos argumentos válidos para considerar ciertas regalías como “**gastos computables**” y en otros contando con sólidos argumentos para considerar otras regalías como “**gastos no computables**”, entendemos resultaría propicio el dictado (por parte de la CA), de una Resolución General interpretativa en los términos del art. 24 inc. a) del CM, a fin de echar un manto de luz clarificador y definitivo sobre el tema en cuestión y **que surja de manera indubitable en qué casos estamos frente a un gasto computable y en cuales ante uno no computable.**

Creemos que ello ayudaría a dilucidar la cuestión, y así ponerle punto final a las numerosas controversias hoy existentes entre los contribuyentes y los distintos fiscos jurisdiccionales, aliviando así (en lo que a esto concierne) el trabajo futuro de ambas Comisiones.

Recordemos que hay muchos temas en los cuales la CA dictó Resoluciones Generales interpretativas (todas ellas hoy compendiadas en la Res. Gral. Nº 1/2018)⁶.

Tan sólo por citar algunas, podemos mencionar: base de distribución; exportaciones; gastos de escasa significación; gastos de transporte; UTE: gastos computables; deudores incobrables; operaciones por internet; domicilio del adquirente: atribución de ingresos; construcción; consultorías; etc.

⁶ Dictada el 07/02/2018 y publicada BO Nº 33.812, del 15/02/2018.