

TÍTULO: CONVENIO MULTILATERAL. INTERNET Y EL GASTO PRESUNTO  
AUTOR/ES: Alaniz, José A.  
PUBLICACIÓN: Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)  
TOMO/BOLETÍN: XXVI  
PÁGINA: -  
MES: Junio  
AÑO: 2020  
OTROS DATOS: -

---

**JOSÉ ANTONIO ALANIZ**

## **CONVENIO MULTILATERAL. INTERNET Y EL GASTO PRESUNTO**

[RESOLUCIÓN GENERAL \(CA\) 83/2002](#). COMO EL CORONAVIRUS: AL ACECHO DE TODOS. ¿QUIÉN NO TIENE UNA PÁGINA DE INTERNET?

### **I - INTRODUCCIÓN**

---

La resolución general (CA) 83/2002 "*atenta contra el principio de sustento territorial*", ya que crea una *ficción* de que por utilizar el medio de Internet o similar se cumple con el principio de sustento territorial en el domicilio del adquirente y, además, *discrimina* con relación al principio mencionado respecto de otros utilizados (carta, teléfono o fax).<sup>(1)</sup>

En la presente colaboración, vamos a abordar lo resuelto por la Comisión Arbitral a través de la [resolución general \(CA\) 42/2019](#), del pasado 2/10/2019, en la que, como quien repite una pesadilla al dormir, dicha Comisión, después de 11 años, vuelve sobre sus pasos para desplumar lo más temido en la materia. El arma letal contra la legalidad: la presunción del sustento territorial.

### **II - EL CASO**

---

La empresa se dedica, a través de numerosas sucursales ubicadas en distintos puntos del país, a la venta y distribución mayorista de productos de consumo masivo.

#### **a) Planteo del contribuyente**

Cuestiona la determinación practicada, señalando que de la documentación compulsada en el curso de la inspección no existe constancia alguna que acredite que hubiera incurrido en gastos en la Provincia de Tierra del Fuego, sino que, simplemente, el Fisco Provincial presume su existencia por el solo hecho de que Maycar SA posee clientes domiciliados en dicha Provincia.

Con relación a las operaciones realizadas con sus clientes domiciliados en la Provincia de Tierra del Fuego, señala que:

- no existen gastos operativos y comerciales como, por ejemplo, fletes, por lo que desde este punto de vista tampoco se comprueba la configuración del sustento territorial;
- no existe prueba alguna de que las operaciones se hubieran concretado entre ausentes a través de medios electrónicos.

En consecuencia, expresan la firma y el responsable solidario que el Fisco se atribuye ingresos que son el fruto de actividades cumplidas fuera de la Provincia de Tierra del Fuego, lo que implica una extralimitación de su poder territorial. Citan doctrina y resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que avalarían su proceder.

#### **b) Posición de Rentas de Tierra del Fuego**

La representación de la Provincia de Tierra del Fuego señala lo siguiente:

- En los períodos fiscalizados la empresa 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 requerimientos cursados de las facturas "E" del Libro IVA-Ventas suministrado por la compañía.
- Reconoce que de la información que obra en el expediente no surgen gastos directos atribuibles a la Provincia de Tierra del Fuego, ya que:
  - i) la contribuyente informa que no tiene proveedores en dicha jurisdicción, y
  - ii) los terceros circularizados informaron que los fletes se encuentran a su cargo.

- Teniendo en cuenta que los clientes circularizados indican que las ventas se concretan vía correo electrónico, vía telefónica y/o por fax, el sustento territorial que requiere el Convenio Multilateral se encuentra configurado.

Para ello, pone de resalto lo sostenido en la [resolución general \(CA\) 83/2002](#), respecto de las transacciones por medios electrónicos, Internet o similar que establece, a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el [inciso b\)](#), *"in fine"*, [del artículo 2 del Convenio Multilateral](#), que "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".

- De las facturas agregadas a las actuaciones administrativas se desprende que los productos que la empresa entregaba en la Provincia de Tierra del Fuego tenían a dicha jurisdicción por destino final en atención a los clientes a los que la empresa les vendía y el tipo de producto de que se trata. Considera entonces que cuando el vendedor sabe a ciencia cierta cuál es el destino de los productos, como es el caso, de dicha 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](#), en el que el [inciso b\) del artículo 2](#) dispone hacer la imputación al domicilio del adquirente. Cita varios antecedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral para avalar sus dichos.

### c) Consideraciones de la Comisión Arbitral

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en determinar si existe sustento territorial por parte de la empresa 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 está acreditado en las actuaciones que la modalidad empleada por los clientes de la empresa 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](#).

### d) Resolución de la Comisión Arbitral

#### 1. Sustento territorial

Que el sustento territorial por parte de la empresa en la Provincia de Tierra del Fuego se encuentra acreditado [[RG \(CA\) 83/2002](#)].

#### 2. Atribución de los ingresos

Que 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 SA- al momento en el que se concretó cada una de las ventas, situación en este caso que también se encuentra perfectamente acreditada [[RG \(CA\) 14/2017](#)].

## III - NUESTRAS CONSIDERACIONES

Un reclamo permanente de los contribuyentes y profesionales resulta lo acotado de las resoluciones en casos particulares de las Comisiones Arbitral y Plenaria, en los que en muy resumidas cuentas se expone la cuestión y cómo el caso particular se resuelve. A las pruebas me remito.

Una muestra de ello resulta (por ejemplo) la resolución general (CA) 11/2018, del 11 de abril de 2018, producto de que el contribuyente solicitó que se aclare lo resuelto a través de la [resolución general \(CA\) 4/2018](#), porque a diferencia de la posición de Rentas, entendió que había ganado el pleito, obligando con ello a la Comisión Arbitral a realizar una nueva resolución explicando que había resuelto en contra de la posición de la empresa.

Nuestro reclamo se funda principalmente (entre otras cuestiones) en que luego los casos particulares (interpretaciones) se transforman (con el tiempo) en resolución general de aplicación obligatoria (desde siempre), por ser una disposición obligatoria de carácter interpretativo.

Por lo constreñido de la resolución bajo análisis -dónde para entenderlo-, se debe indefectiblemente conocer acabadamente la materia en pos de *interpretar la interpretación* (valga la redundancia) del árbitro del Convenio Multilateral.

Hechas las salvedades necesarias, nos centraremos en lo vital de la cuestión: la falta de verificación del sustento territorial.

### Sustento territorial

#### Convenio Multilateral del 18/8/1977

##### ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

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

- a) que la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente;
- b) que todas las etapas de la industrialización o comercialización se efectúen en una o varias jurisdicciones y la dirección y administración se ejerza en otra u otras;

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

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

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

*"El último párrafo del artículo 1 establece que se encuentran comprendidas en las disposiciones de este Convenio aquellas actividades que efectúe el contribuyente utilizando cualquier medio para formalizarlas y ejemplifica seguidamente a la correspondencia, el telégrafo, el teletipo, el teléfono y finaliza con un 'etc.', que implica otros medios similares.*

*Además, resulta necesario que el contribuyente haya realizado gastos de cualquier naturaleza (computables o no computables) y que tengan vinculación con su actividad, es decir que existe lo que la doctrina denomina principio del sustento territorial, es decir que haya gastos efectivamente soportados en la jurisdicción del comprador.*

*Configurada esta modalidad operativa y siempre que exista sustento territorial, deberá atribuirse el ingreso al domicilio del adquirente del bien, de la obra o del servicio tal como surge del último párrafo del artículo 2".(2)*

El caso bajo análisis resulta de una determinación iniciada al contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos comprendido en las normas del Convenio Multilateral sin alta en la jurisdicción determinante; en este caso, la Provincia de Tierra del fuego.

Allí, la Dirección de Rentas fueguina detecta que contribuyentes establecidos en su Provincia tienen una relación comercial con la empresa que no tiene dada de alta dicha jurisdicción y por lo cual no atribuye ingreso a la misma.

En función de ello, pretende que se dé el alta e ingrese el correspondiente a dicha Provincia.

Frente a ello, la Comisión Arbitral, previo a resolver el lugar de atribución de los ingresos, debe resolver la materia "potestad tributaria", es decir, si efectivamente la empresa se encuentra sujeta a la potestad del Fisco que realiza tamaña determinación.

La Comisión Arbitral resuelve a favor de Rentas de Tierra del Fuego, por la mera aplicación de la [resolución general \(CA\) 83/2002](#), que en la parte pertinente dice que a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el [inciso b\)](#), "in fine", [del artículo 2 del Convenio Multilateral](#) del 18/8/1977, 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.

Resolución que por sí sola, como lo ha definido la doctrina:

- crea la ficción de que por utilizar el medio de Internet o similar se cumple con el principio de sustento territorial en el domicilio del adquirente, echando por tierra esta concepción tradicional del precepto;
- discrimina con relación al principio de sustento territorial respecto del medio utilizado (carta, teléfono, fax versus Internet o correo electrónico).

A lo que agregamos que es una resolución severamente cuestionada por la totalidad de la doctrina, en la que la Comisión Arbitral tuvo que salir a responder los severos cuestionamientos en los siguientes términos:

#### **R. (CA) 55/2007**

Esta Comisión observa que el recurrente cuestiona la legalidad del artículo 12 del Anexo a la resolución general (CA) 1/2007 -ex RG (CA) 83/2002- 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.

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 de que se resolviera modificar o cambiar la misma, estos 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.

Parafraseando lo dicho: te puede gustar o no, pero es lo que hay. Seguramente se modificará. Si ello sucede, tendrá efectos para adelante.

Dicha resolución no fue modificada ni derogada. Sí advertimos que dejó de aplicarse a rajatabla. Nuestro último antecedente data de noviembre de 2009.

Ahora bien, luego de 10 años, volvemos a tener una sentencia arbitraria que da el sustento territorial vía presunción.

## **NUESTRO CUESTIONAMIENTO**

La Comisión Arbitral, al momento de justificar su decisión, sita su contemporánea [resolución general \(CA\) 14/2017](#), desconociendo, o (lo que es peor) haciendo la "vista gorda" a lo que allí se establece: los gastos "que perfecciona el sustento territorial" se deben verificar, cosa que en la causa no consta.

## **PALABRAS FINALES**

---

No nos resulta muy cómodo encarar la determinación del coeficiente unificado para el 2020 con tamaño precedente, en el que, y a priori, si hay algo que teníamos en claro es que los ingresos por servicios se atribuyen a la jurisdicción en la que -efectivamente- son prestados. Lo resuelto por la Comisión Arbitral en la resolución (CA) 36/2019, del 11 de setiembre de 2019, viene a destruir dicho criterio.

### **Importante**

La resolución desplumada data del año 2002 [[RG \(CA\) 83/2002](#)].

En aquella época solo las principales empresas tenían página web:

- Conejillos de Indias.

Hoy: ¿quién no tiene una página de Internet?:

- Como el coronavirus, al acecho de todo.

---

### **Notas:**

(1) Ver al respecto Veneri, Fernando R.: "[El comercio electrónico en el Convenio Multilateral. La resolución general \(CA\) 83/2002](#)" - ERREPAR - PAT - Nº 398 - abril/2002 - T. VIII - Cita digital EOLDC080221A

(2) Cfr. Veneri, Fernando R.: "[El comercio electrónico en el Convenio Multilateral. La resolución general \(CA\) 83/2002](#)" - ERREPAR - PAT - Nº 398 - abril/2002 - T. VIII - Cita digital EOLDC080221A

---

Cita digital: EOLDC101639A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.