



## **IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – CONVENIO MULTILATERAL – CRITERIO DE ASIGNACIÓN DE INGRESOS A LAS DISTINTAS JURISDICCIONES (PROVINCIAS) DENTRO DEL RÉGIMEN GENERAL**

---

*Presentamos una actualización de un tema que no es nuevo y que sigue generando consultas: la forma en que deben atribuirse los ingresos a las distintas jurisdicciones en que corresponda tributar en un caso concreto. Abordamos el tema dentro del llamado “régimen general” ya que los distintos regímenes especiales previstos en la normativa, no presentan esta problemática.*

*Como siempre aclaramos, no pretendemos aquí agotar el tema, y la publicación está destinada a un lector no especializado en cuestiones tributarias. Lo que buscamos es generar una guía de aplicación práctica que permita minimizar eventuales conflictos fiscales que podrían plantearse con las distintas jurisdicciones por una aplicación incorrecta de los criterios de asignación de ingresos.*

---

El Convenio Multilateral (CM) para Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB) es un régimen de liquidación de dicho impuesto que busca neutralizar el fenómeno de la múltiple imposición. Es decir, busca evitar que el contribuyente alcanzado por este régimen, tribute ISIB sobre la misma base imponible en distintas jurisdicciones, pagando el tributo varias veces.

Para ello, la norma establece que los ingresos del contribuyente deben ser asignados a las distintas jurisdicciones, de acuerdo a diferentes criterios que establece el propio CM.

Para algunas actividades (por ejemplo, construcción, profesiones universitarias, actividad de seguros, etc.) existen regímenes especiales que determinan la forma específica en que debe hacerse esa distribución.

Para aquellos casos en los que no exista un régimen especial de ingresos, se aplica lo que denominamos el “régimen general de atribución de ingresos”.

En este aspecto es – entonces – donde centramos este trabajo.

El artículo 2 del CM es el que sienta las bases de este “régimen general” que nos ocupa y, en su parte pertinente, establece que:

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

.....

*b) el 50% (cincuenta por ciento) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción.*

Como puede observarse, el CM no establece cuál es el criterio a adoptar para determinar la procedencia de cada ingreso.

Siendo así, la Comisión Arbitral (CA) - que es el órgano de aplicación del CM - ha sentado su postura a través de distintas normas, que han ido cambiando a través del tiempo.

Para captar adecuadamente la cuestión de la asignación de los ingresos del contribuyente a cada jurisdicción, habrá que distinguir dos tipos de operaciones de ventas:

1.- Las que denominamos “ventas entre presentes”.

Son aquellas que se perfeccionan por la presencia física simultánea entre el comprador y el vendedor. Un ejemplo clásico son las ventas directas realizadas en una sucursal, local de ventas o fábrica.

2.- Las denominadas “ventas entre ausentes”

Son aquellas en que ambas partes (comprador y vendedor) no se encuentran físicamente en un mismo espacio geográfico al momento de perfeccionarse la operación. Ejemplo típico al día de hoy son las ventas concertadas por medios electrónicos.

Cabe aclarar que si bien el CM no define explícitamente el concepto de "ventas entre presentes" ni de “ventas entre ausentes” en su texto original, la normativa, la doctrina y la jurisprudencia de la CA lo han receptado con criterios específicos.

Hecha esta aclaración señalamos que para las “ventas entre presentes”, el criterio de la CA respecto de su atribución a diferentes jurisdicciones ha ido mutando a través del tiempo.

Originariamente, la CA determinaba que el ingreso debía atribuirse a la jurisdicción donde se producía la entrega material o física de la mercadería. En este escenario, el lugar de entrega cobraba especial relevancia (por ejemplo, el depósito del vendedor).

En los últimos años, el criterio ha mutado hacia el criterio llamado “de destino final o utilización económica de los bienes” que sería el lugar de destino final de los bienes. Para aplicar esta regla, el vendedor debe tener conocimiento pleno y fehaciente de cuál será el destino final o la jurisdicción de utilización económica por parte del comprador. Si el vendedor desconoce dicho destino, la jurisprudencia avala mantener el lugar de entrega original.

Es decir que se debería instrumentar algún mecanismo administrativo que permita tener constancia de parte del comprador de cuál será el destino final de los bienes.

En lo que hace a las llamadas “ventas entre ausentes”, el CM dispone que dichas ventas deben ser atribuidas a la jurisdicción correspondiente al domicilio del cliente.

A estos efectos, es importante considerar lo dispuesto en la Resolución General 17/2014 de la CA, al disponer: “Interpretar que la atribución de los ingresos brutos al domicilio del adquirente, ..... se realizará siguiendo los siguientes criterios:

- 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 aquél.

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.

- b) Prestación de servicios: Salvo que tengan un tratamiento específico en el CM 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.”

Finalmente, estimamos conveniente destacar que – pese a que la CA ha fijado estos criterios de interpretación, es posible observar en la práctica que distintas jurisdicciones efectúen reclamos apartándose de estas pautas establecidas por el organismo de aplicación.

En esos casos, habrá que merituar la pertinencia y conveniencia práctica de aceptar la pretensión fiscal que – eventualmente – pueda plantear alguna jurisdicción / jurisdicciones.