

EL CONVENIO MULTILATERAL FRENTE A LAS NUEVAS FORMAS DE CONTRATACION Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.

Por Patricia A. Cozzo Villafañe¹

I.-INTRODUCCION

Se debe tener en cuenta que existen distintos criterios en lo que se inspira la atribución de ingresos para determinar los coeficientes de distribución de la base imponible en el marco del Convenio Multilateral y si a esto le adicionamos algunos términos algo ambiguos que surgen de la misma redacción nos encontramos frente a un panorama que nos deja más dudas que certezas.

Actualmente y con la aplicación de las nuevas tecnologías estas diferencias de criterios se fueron haciendo cada vez mayores hasta el punto tal que se puede afirmar que el panorama es caótico ya que puede llegar a condicionar la realización de algunos negocios.

II.-DIFERENTES PAUTAS.

Estas diferencias de interpretación a las que me referí en el punto anterior surgen de las normas jurídicas específicamente del Convenio Multilateral.

Las leyes establecen que los ingresos son distribuidos en relación a los ingresos brutos atribuidos a cada una de las jurisdicciones. La norma dice “provenientes” y esta palabra da lugar a diferentes interpretaciones.

En el artículo 2 inciso b) primera parte se refiere a operaciones entre presentes y en la segunda parte a las operaciones entre ausentes.

Son operaciones entre ausentes aquellas que se llevan adelante mediante medios electrónicos (ver el artículo 16 de la Resolución 2/2010).

¹ Patricia A. Cozzo Villafañe. Abogada. Especialista en Tributación Local por la Universidad Nacional de Tres de febrero. Diplomada en Gestión de Políticas Públicas Provinciales. Doctoranda en Ciencias Jurídicas con tesis en Derecho Penal Tributario y Económico con eje en Lavado de Activos. Secretaria del Instituto de Derecho Tributario del Colegio de Abogados de Morón. Miembro del instituto de Derecho Tributario de la Federación Argentina de Colegios de Abogados de la República Argentina (FACA) Miembro del Observatorio de Derecho Penal Tributario de la Universidad de Buenos Aires. Miembro de la Asociación de Justicia Constitucional. Autora de artículos de la especialidad en Argentina, países de la región y Europa. Colaboradora en la redacción de tratados internacionales con editorial Olejnik. Conferencista Internacional. ID :<https://orcid.org/0000-0002-2558-0051>.

El fundamento en ambos casos es la existencia de sustento territorial en la jurisdicción del domicilio del comprador mediante algún gasto. Computable o no computable en que haya intervenido el vendedor.

La jurisprudencia no estableció la diferencia a operaciones entre ausentes y presentes y el mismo criterio debe sustentarse n caso de prestación o locación de servicios.

Las leyes no establecen como debe distribuirse los ingresos que procedan de cesiones de derechos o transferencias temporarias o definitivas de intangibles.

Esto hace que debido a esta gran confusión deben realizarse interpretaciones fundadas en el principio de la realidad económica que surge tanto de las norma del Convenio Multilateral art. 27 y del artículo 1 de la ley 11683.

III.-CUESTIONES CONTROVERSIALES

El problema es la búsqueda por hallar un criterio interpretativo que sea compatible con los diferentes posibilidades que surgen en el marco del comercio inter jurisdiccional a fin de poder distribuir los ingresos conforme lo establecen las pautas del Convenio Multilateral.²

Para lograr esto se busca armonizar las normas del Convenio Multilateral junto a las pautas que surgen de la comisión arbitral. Se buscó incluir también a la doctrina referida a estas cuestiones.

Existen las siguientes posibilidades:

- Tomando la naturaleza jurídica de la transacción. Compra venta-cesión de derechos.
- Forma de concreción ya sea entre presentes o ausentes.
- Jurisdicción de asignación de ingresos,
 - a.- Domicilio del comprador.
 - b.- Lugar de entrega de la mercancía.
 - c.- Lugar donde se concreta la operatoria.
 - d.- Donde serán utilizados los bienes

A continuación pasaré a hablar de cada uno de ellos, a saber:

Existen posibilidades diferentes como por ejemplo en el supuesto de ventas por medios electrónicos, epistolares, telefónicos. En estos casos en la búsqueda del sustento territorial se busca un gasto realizado por el vendedor en la jurisdicción del comprador. Esto muchas veces

² Albrecht, Paulina G, "El derecho Penal Tributario según la jurisprudencia"-Ed. Ad-Hoc. Pag. 44/5.

da lugar a muchas distorsiones ya que muchas veces se toman en cuenta gastos que nada tienen que ver con la operación.

Sin embargo la comisión arbitral incluye criterios que tratan acerca de una relación continua y un tracto sucesivo entre el vendedor y el cliente. Por eso no puede ubicarse como contrato entre ausentes.³

Las operatorias entre presentes tuvieron estos criterios interpretativos.

-Debería asignarse a la jurisdicción donde se realiza la operación.

-Luego se estableció que debía asignarse donde los bienes eran utilizados e incorporados a la actividad económica.

-Luego que debía asignarse donde los bienes eran utilizados e incorporados a la actividad económica.

-Luego que debía asignarse a la jurisdicción donde los bienes se entregaban.

En casos que la obligación provenga de algún contrato puede asignarse al lugar donde el mismo se celebró.

En síntesis sería de esta manera:

-Operaciones entre ausentes con sustento territorial en la jurisdicción del domicilio del comprador en tanto los gastos permiten validar al sustento territorial.

-Operaciones entre presentes. En la jurisdicción donde se entregan los bienes debiéndose ponderar quien abona el flete, sin considerar el lugar donde se concreta la operación.

-Locación de obra y prestación de servicio, lugar donde se presta el servicio de acuerdo al principio de la realidad económica.

-Cesión de derechos en el lugar de celebración del contrato. Prevalece el principio de la realidad económica.

Pero otro de los criterios controversiales es que las resoluciones emanadas de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria muchas veces muestran contradicción y esto suma mayor confusión al panorama general. Esto se debe a la gran diferencia en cuanto a los criterios interpretativos.

La mayoría de estas resoluciones se refiere a como se debe asignar sus ingresos los contribuyentes.

³ BULIT GOÑI "Las reformas al Convenio Multilateral, Breve análisis del régimen aplicable" La Información, XXXVIII.

En esto muchas veces se ve afectado el principio de certeza que es muy importante en materia tributaria.

IV.-DISTINTAS DEFINICIONES

A-Contratos entre ausentes y presentes.

No hay acuerdo entre ausentes cuando las relaciones entre el vendedor y su cliente son permanentes, continuas y de tracto sucesivo. Por ese motivo la autoridad de aplicación se pronunció a favor de atribuir el ingreso a la jurisdicción de la entrega de los bienes. Pero la misma comisión se inclinó por no tener configurado un contrato entre presentes a la relación entre una fábrica de tractores y sus concesionarios inclinándose por el domicilio del adquirente.

B- Lugar de entrega de los bienes:

Se toma en cuenta el domicilio del adquirente el que coincide con la incorporación del bien a la actividad económica. Sostiene ARBA que se trata de una operación entre presentes ya que se toma en lugar donde se entrega el bien y se lo toma en cuenta que el flete se encuentra a cargo del comprador.

Sin embargo la comisión arbitral de Convenio Multilateral no toma en cuenta que el comprador se hace cargo del flete y lo atribuye al domicilio del comprador. Este es el lugar donde consideran que el bien se incorpora a la actividad económica.⁴

C.- Cuando el lugar de entrega no coincide con el domicilio del cliente ni del vendedor.

En este caso se trata de un contrato entre ausentes sin sustento territorial. No obstante lo cual existen grandes discrepancias en cuanto a la atribución de territorio.

D.- Gastos en la jurisdicción del comprador para asignar los ingresos en esa jurisdicción en una venta entre ausentes.

No le dio trascendencia la Comisión Arbitral de Convenio Multilateral y le denegó a la Provincia de Mendoza la posibilidad de asignar ingresos al domicilio del adquirente. El vendedor incurrió en viáticos a sus funcionarios, precios a la concertación de su operación y el inicio de gasto de correspondencia en la provincia del comprador en un contrato entre ausentes con entrega en la provincia del vendedor.

E.- Lugar donde se utiliza el servicio como criterio para la asignación de ingresos.

⁴ BALLESTEROS Eduardo "Aspectos controvertidos del Convenio Multilateral ", Errepar DTE, T II, pág. 129y sgtes.

En el caso de una firma que se dedique a la producción y comercio de eventos para venderlos a clientes que emitan la señal de sus usuarios la Comisión Arbitral resolvió que debía asignarse a la jurisdicción en la que se verificara el evento a televisar.

Antes de ello la Comisión plenaria se expidió en contrario al decidir privilegios a la jurisdicción en que se transmite la señal en detrimento de la jurisdicción en la que se concretaba la operación.

V.-INCERTIDUMBRE JURIDICA

Ni los profesionales y tampoco las empresas pueden seguir en semejante incertidumbre jurídica. Esta puede verse limitada como puede ser por medio de la consulta al órgano recaudador. En caso que no exista acuerdo puede minimizarse mediante la aplicación del Protocolo.

Debe de buscar resolver los casos generales mediante la interpretación de los casos generales buscando lo simple y respetando el principio de certeza para lo que es la asignación de ingresos.

La ecuación es la siguiente:

El Coeficiente unificado es X. La otra parte se encuentra conformada por la distribución de ingresos. También tiene una gran importancia para dilucidar esta ecuación la asignación de gastos. Ello se interpreta así para buscar asignar los ingresos a la jurisdicción donde se realice la actividad productiva o comercial.

También debe ponderarse aquella jurisdicción donde el producto se incorpora a la actividad económica.

La opción del domicilio del adquirente es la que establece el sustento territorial en los casos que el comprador y el vendedor se contactan con el vendedor.⁵

Ahora hay que dilucidar en que domicilio posible el comprador debe elegir para asignar el ingreso. Se deja de lado el domicilio legal ya que el mismo surge de los códigos de forma y está alejado del principio de la realidad económica que es un criterio interpretativo que surge del artículo 27 de la Ley de Convenio Multilateral y el artículo 1 de la ley 11683.

También debe destacarse aquel domicilio donde se lleva adelante la operación ya que solo depende la voluntad de los contratantes y además refleja el lugar donde se utilizaran esos bienes o que se incorporan a la actividad económica.

⁵ Sanchez Rcciardi, "Reflexiones acerca del Convenio Multilateral para impuestos sobre los ingresos brutos", 7º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas.

En el caso que el comprador sea una industria el domicilio donde la misma funciona es una pauta que permite resolver el problema.

Ahora esto se complica en el caso que la empresa tenga diferentes sucursales o plantas fabriles. Ahí se hace necesario saber a qué establecimiento se destina la mercadería. En el caso que no se pudiera determinar esta circunstancia debe designarse en forma proporcional a cada uno de ellos. También otro indicio es el lugar de entrega en la medida que coincida con el domicilio de un establecimiento.

Si es un comercio el adquirente debe ponderarse el domicilio comercial y en caso de distintas sucursales debe tener en cuenta el lugar de la entrega con independencia de quien sea el que abone el flete.

En caso de un servicio el lugar donde es consumido o incorporado al proceso económico. Este criterio también puede hacerse extensivo a los casos que el comprador del servicio no sea el consumidor final o usuario del mismo.

CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS

Deben simplificarse los criterios interpretativos para que no existan diferencias de operaciones entre presentes o ausentes o diferentes modos de contratación.

Que no se tome en cuenta el lugar donde se llevan adelante los contratos porque esto permite manipularlas para el logro del coeficiente unificado.

Que la asignación de ingresos no tenga importancia a los efectos de determinar el sustento territorial de una operación.

Unificar criterios respecto a ventas de cosas muebles, cesión de derechos, locación y los servicios generales.

Buscar que la asignación de ingresos para determinar el coeficiente unificado para la distribución de la base imponible del régimen general.

La asignación de los ingresos para determinar los coeficientes unificados de distribución de la base imponible entre las distintas jurisdicciones en que los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos llevan adelante su actividad es uno de los aspectos más controversiales.

Luego de analizar las normas en que se basan la distribución de ingresos que surgen de la Comisión Arbitral de Convenio Multilateral Ley 18877.

Estos se han expedido en muchas ocasiones y de forma sinuosa de modo tal al definirse los distintos contratos. Las normas jurídicas como por ejemplo la palabra "procedencia" que tiene diversas interpretaciones.

La claridad en el lenguaje, las normas o deben ser vagas, imprecisas y ambiguas. Esto fue tenido en cuenta en toda la normativa en lo que hace a la construcción nomológica de las

normas jurídicas. Esta cuestión fue abordada por muchos juristas y en las Convenciones Internacionales donde se conversó mucho acerca de la necesidad de buscar un lenguaje neutro al momento de legislar, circunstancia que fue también ponderada en el proyecto de reforma del Código Penal del año 2014.

Estas cuestiones afectan algunos derechos fundamentales como por ejemplo el principio de legalidad en la imposición y crea inseguridad jurídica que surge al no haber un único criterio que deba aplicarse a los efectos de poder determinar la pretensión del Fisco y los montos que deben atribuirse a cada jurisdicción.

BIBLIOGRAFIA

Albrecht, Paulina G, "El derecho Penal Tributario según la jurisprudencia"-Ed. Ad-Hoc. Pág. 44/5.

BALLESTEROS Eduardo "Aspectos controvertidos del Convenio Multilateral ", Errepar DTE, T II, pág. 129 y sgtes.

BULIT GOÑI "Las reformas al Convenio Multilateral, Breve análisis del régimen aplicable" La Información, XXXVIII.

Sánchez Ricciardi, "Reflexiones acerca del Convenio Multilateral para impuestos sobre los ingresos brutos", 7º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas.