



**CONVENIO MULTILATERAL**

**ACOPIADORES-CONSIGNATARIOS DE  
GRANOS**

**FEDERACION DE CENTROS Y ENTIDADES  
GREMIALES DE ACOPIADORES DE  
CEREALES**

**COMISION DE IMPUESTOS  
JUNIO DE 2005**



# CONVENIO MULTILATERAL

La Comisión de Impuestos de la Federación de Centros y Entidades Gremiales de Acopiadores de Cereales, ha realizado el estudio pormenorizado de la aplicación del Convenio Multilateral en el Impuesto a los Ingresos Brutos, vinculado directamente con las distintas actividades que realiza o puede realizar una empresa acopiadora.

Para ello esta Comisión ha contado con la colaboración del Dr. Mario E. Althabe y la Dra. Alejandra Sanelli.

Para una mayor claridad expositiva dividiremos los temas tratados de la siguiente manera:

## **1.- Aplicación del Convenio Multilateral.**

Explica las pautas que deben considerarse para establecer si el contribuyente está alcanzado por el régimen o si por el contrario no corresponde ese tratamiento por ser un contribuyente puramente local

## **2.- Distribución de la base imponible.**

Esta es la principal función del Convenio Multilateral que se hace a través de un régimen general (punto 3) o de regímenes especiales (punto 4)

## **3.- Aplicación del Régimen General (art. 2° de CM).**

Procede para todos los casos en que no se contemple un régimen especial. Lo hemos dividido en:

### **3.1. Componente “ingresos”.**

Explica los alcances de este parámetro de distribución y como se atribuyen los ingresos a las distintas jurisdicciones en las cuales el contribuyente desarrolla su actividad.

### **3.1.1. Conceptos generales.**

Noción de “ingresos” y como deben ser considerados a los efectos del Convenio Multilateral.

### **3.1.2. Atribución de “ingresos” a las distintas jurisdicciones.**

Principios aplicables a esos efectos y ejemplos más comunes.

### **3.2. Componente “gastos”.**

Noción de “gastos” a los efectos de la aplicación del Convenio Multilateral.

#### **3.2.1. Gastos “computables” y “no computables”.**

Principios de la división y criterios en casos más usuales para la actividad.

#### **3.2.2. Atribución de “gastos” a las distintas jurisdicciones.**

Forma de efectuarla y ejemplos.

### **3.3. Ingresos y gastos exceptuados del cálculo del coeficiente unificado.**

Criterios de la exclusión y aplicación al caso de los acopiadores.

### **3.4. Cálculo del coeficiente único.**

Forma en que se realiza el procedimiento.

## **4. Regímenes especiales.**

Principios para su aplicación. Regímenes que pueden ser aplicados a la actividad de los acopiadores de cereales.

## **5. Inicio y cese de actividades.**

Normas y procedimientos respecto a las altas y bajas de jurisdicciones en las que se inicia o cesan actividades.

## **6. Tratamiento fiscal de la materia imponible.**

Facultades de los Fiscos adheridos. Materias que están excluidas del Convenio

## **7. Retenciones y percepciones.**

Principios que las rigen y limitaciones respecto al Convenio.

## **8. Actividades específicas de los Acopiadores.**

Características y tratamiento relacionado al Convenio Multilateral.

# **1. APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL.**

Comenzaremos analizando cuando un contribuyente es considerado “Contribuyente de Convenio Multilateral”.

Al respecto el art. 1° del C.M. contiene una definición general que es la siguiente: “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...”

La misma norma luego ejemplifica con algunas situaciones típicas (“así se encuentran comprendidas...”). Pero esta enumeración no es taxativa, de allí que **no es necesario que un caso esté especialmente previsto, para que sea aplicable el Convenio.**

El elemento esencial para la procedencia del Convenio Multilateral **es la existencia de una actividad gravada del mismo contribuyente en más de una jurisdicción local.**

De ello surgen **dos factores íntimamente vinculados entre sí:**

- a) el **desarrollo de actividades en dos o más jurisdicciones** (que denominaremos **“elemento actividad”**), y
- b) la producción de ingresos no atribuibles a ninguna jurisdicción en particular, sino todas en su conjunto (que nombraremos como **“elemento ingreso”**).

En nuestro caso particular, se ha tomado a la empresa acopiadora de granos como sujeto, más allá de las distintas actividades que la misma pueda realizar, teniendo en cuenta que todas ellas tienen que ver directa o indirectamente con la comercialización de granos. Esto está estrechamente vinculado a las teorías del **“Convenio sujeto”** y del **“Convenio Actividad”**, que trataremos a continuación.

Ambas posiciones explican desde puntos de vista opuestos, una cuestión que tiene indudable importancia práctica: ¿el Convenio Multilateral comprende a toda la actividad del contribuyente o puede parcializarse según tenga o no carácter interjurisdiccional ?

El tema fue resuelto por la Comisión Arbitral en un caso concreto, en el que una empresa fabricaba y vendía en forma minorista en la Provincia de su establecimiento, y a través de viajantes y por mayor en el resto del país. El contribuyente había dividido el tratamiento fiscal, computando como exclusivamente locales los ingresos devengados en el primer concepto y considerando **“de Convenio”** solamente a los segundos.

La Comisión Arbitral, marginando la cuestión teórica alegada por el contribuyente (tesis del convenio-actividad), dijo entonces que tanto la industrialización como la actividad comercial minorista y mayorista, conformaban

**“un proceso único, económicamente inseparable”** y por lo tanto **comprendido en su totalidad** en el Convenio Multilateral

La referida interpretación ha tenido en los últimos tiempos un claro predominio por razones prácticas. Los profesionales que liquidan impuestos, tienden a unificar el tratamiento de las actividades del contribuyente en un solo régimen, para simplificar tareas que ya de por sí son demasiado complejas. Por su parte, los Fiscos, quizás por parecidas razones prácticas o tal vez para lograr consensos entre las jurisdicciones, tienden a englobar en este mecanismo todas las actividades del contribuyente.

Así, aunque no hay una norma general sobre la espinosa cuestión doctrinaria, surge una inclinación bastante clara por el “convenio – sujeto”.

La unificación a nivel nacional de los padrones, las declaraciones juradas y el control de pagos del Convenio, consolidó de alguna manera esta tendencia, por la implícita visión global de la actividad del contribuyente que consagra.

Por otro lado, **la actividad del contribuyente** es el resultado de **planes y decisiones que afectan a toda la empresa** (y por ende a su actividad). En consecuencia, entre enfocar al sujeto o a su actividad, no existe tanto antagonismo como parece sugerir del enunciado de la polémica doctrinaria.

La aplicación de los conceptos precedentes los podríamos sintetizar en las siguientes **reglas prácticas**:

1.- Si existen actividades interjurisdiccionales que tengan identidad como tales (excluyendo hechos aislados o de escasa significación), es de aplicación el Convenio Multilateral.

2.- Se presume (sin admitir prueba en contrario) que existe actividad en otra jurisdicción, cuando el contribuyente **“extiende” a ella/s, su/s actividad/es por**

**cualquier medio** (por ejemplo, comisionistas, visitantes, dependientes, o contactos por medios de comunicación, etc.), aún cuando no tenga establecimiento en ella y **siempre que esa actividad se refleje en “gastos” efectivamente soportados** por la empresa en dichas jurisdicciones (aun las “no computables” a los fines del art. 2 C.M.)

3.- Las normas del Convenio Multilateral **hay que aplicarlas a todas las actividades** del contribuyente **que tengan “unidad de fin”**, es decir que estén dentro del giro normal de la empresa y por lo tanto regidas por los planes y decisiones de su dirección.

4.- **No están alcanzadas por el Convenio Multilateral**, las actividades que son ejercidas por un mismo sujeto en distintas jurisdicciones, pero **completando en cada una de ellas todo el proceso económico**. Por ejemplo un profesional que ejerce en varias jurisdicciones, pero que en cada una de ellas tiene un lugar de atención para los trabajos que realiza en esa misma jurisdicción.

En el caso del acopiador de granos, la comercialización asume dos formas diferentes: la **compraventa** (instrumentada en las operaciones primarias en F 1116 B) o la consignación (instrumentada en las operaciones primarias en F 1116 C).

También prestan servicios varios como el acondicionamiento, almacenamiento de granos en planta propia o alquilada; administración de la logística del transporte de terceros; puede además prestar servicios de transporte, y efectuar ventas de insumos para la producción agrícola (semillas, fertilizantes, agroquímicos, combustibles, etc.).

Los depósitos de granos de productores, y las tarifas de los servicios que se prestan se instrumentan en un formulario F 1116 A

Los acopiadores pueden también realizar la actividad de explotación agropecuaria, en campos propios o de terceros, en forma directa por la misma empresa o a través de otra empresa o sociedad. En este último caso estaríamos frente a dos contribuyentes y cada uno de ellos tendría que analizar su posición frente al Convenio Multilateral por separado.

Todas las operaciones, tienen como respaldo documental una factura o un documento equivalente a la factura (formularios C 1116 A, B y C), por lo tanto es totalmente determinable y cierta cada operación.

Como puede observarse, todas las actividades, generalmente forman parte de la misma fuente generadora de ingresos, girando principalmente **en torno a la actividad principal que es la comercialización de granos**. En este caso el tratamiento de Convenio Multilateral es único, sin perjuicio que puedan ser aplicable distintos regímenes del mismo, como veremos más adelante.

Daremos a continuación, algunos ejemplos sobre situaciones que implican actividad interjurisdiccional y por lo tanto aplicación del Convenio:

- a) Sede en una jurisdicción y ventas en otra, siempre y cuando exista en esta última algún gasto que de “sustento territorial” (v.g. cuando la entrega de la mercadería está a cargo del vendedor, como sucede cuando el acopiador entrega en puertos o en industrias)
- b) Se desarrolle parte del proceso económico en dos o más jurisdicciones, por ejemplo cuando existe una planta o depósito fuera del territorio donde está la sede principal de los negocios.
- c) Utilice viajantes o corredores que formalicen ventas en otra/ s jurisdicción/ es.

d) Se hacen compras de cereales en otra jurisdicción a través de agentes que originen “gastos” (no así si se concretan en forma telefónica o por otros medios entre ausentes, SIN incurrir en gastos en la otra jurisdicción).

Obviamente si existe en otra jurisdicción, cualquier establecimiento estable de la empresa, ese solo hecho lo transforma en “contribuyente de Convenio”, porque se supone que habrá gastos operativos originados en la realización de la actividad.

## **2.- DISTRIBUCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.**

La función esencial del Convenio Multilateral, es distribuir la base imponible de los contribuyentes que realizan su actividad en forma interjurisdiccional, **entre los Fiscos en los que se desarrolla la actividad, para que éstos la graven en forma proporcional.**

**Esa proporción surge de la construcción de un “coeficiente único”, tomando “gastos” e “ingresos” (régimen general), y de porcentajes determinados, establecidos expresamente en el Convenio (régimenes especiales).**

El Convenio Multilateral establece un **principio rector**, que consiste en **aplicar a todas las actividades comprendidas el régimen general** (artículo 2), “salvo lo previsto para casos especiales”.

Esto significa en primer lugar, que hay que **analizar si la actividad que realiza el contribuyente está prevista en algún régimen especial.** Si no es así, **debe aplicarse el régimen general** (art. 2 C. M.).

En segundo lugar implica que **los regímenes especiales son excepcionales**. Por ese carácter de excepción, deben aplicarse **SOLO** si el caso en cuestión está **expresamente** previsto en algún régimen especial. Por lo tanto, si el caso analizado **no encuadra estrictamente** en las **condiciones** que establece la **figura del régimen especial, no debe aplicarse el mismo sino el régimen general**.

Seleccionar el régimen aplicable plantea dos problemas íntimamente vinculados:

- a) el **encuadre de la actividad** concreta del contribuyente dentro de los distintos regímenes del Convenio y
- b) el de la posible **diversidad de actividades con regímenes diferenciados**.

Entonces, determinado el carácter interjurisdiccional de la actividad que realiza el contribuyente, hay que encuadrar ese “proceso económico único”, dentro de los regímenes de distribución que contiene el Convenio Multilateral.

En este procedimiento es esencial el **análisis de la actividad del contribuyente**, no como una sucesión de hechos aislados, sino como **un conjunto con “unidad de fin”**.

La diversidad de “actividades” con distintos regímenes tiene conexión con el debate doctrinario ya tratado entre las tesis del “Convenio - sujeto” y del “Convenio – actividad”, pero no se agota en él. En efecto, aunque se admita que todas las actividades del contribuyente alcanzado por el Convenio Multilateral deben incluirse dentro de sus mecanismos, subsiste el problema de compatibilizar los distintos regímenes que le pueden ser aplicables.

Una respuesta posible, es que en este caso debemos discriminar las actividades ejercidas en uno y otro régimen, y darles individualmente el tratamiento que corresponda.

Otra posibilidad es considerar al sujeto como una unidad, extremando la tesis del “Convenio-sujeto”, y a través de una ecuación matemática, cuantificar la importancia relativa de sus “actividades”, para llegar como resultado a un coeficiente único.

Creemos que siempre que sea razonable, debe aplicarse a cada contribuyente un **único régimen de Convenio para toda su actividad.**

En nuestro concepto hay dos ejes que posibilitan ese objetivo: la correcta **definición de la “actividad”** que realiza el contribuyente y un cuidadoso análisis del alcance y fines que rigen la aplicación de los distintos regímenes.

En el primer sentido es útil volver sobre los conceptos vertidos en oportunidad de referirnos a la polémica entre la teoría del “Convenio - sujeto” y la del “Convenio - actividad”. Dijimos entonces que la actividad del contribuyente había que verla **desde su unidad como empresa**, con una dirección que formula planes y toma decisiones para la totalidad de las acciones que realiza.

Por lo tanto, para discriminar el tratamiento fiscal que corresponde a la actividad que ejerce una empresa, debe atenderse la naturaleza del conjunto de sus acciones. Hay que recordar que, a los efectos de aplicar tratamientos fiscales, la tributación suele dividir las acciones del contribuyente, **sin desconocer que pertenecen a un solo proceso económico.**

A estos fines el Impuesto sobre los Ingresos Brutos utiliza un criterio que consiste en separar las actividades que tienen identidad propia dentro del giro normal de la empresa, de las acciones conexas o accesorias que “complementan” otra actividad. Cuando las “actividades” tienen características como para catalogarlas como “independientes”, se les aplica el tratamiento previsto por las normas fiscales. Si, por el contrario, determinadas acciones no están estrictamente comprendidas en la

actividad principal, pero tienen dentro del giro comercial de la empresa un **papel secundario y conectado a aquel ejercicio**, se consideran **“actividades complementarias”**.

Las **“actividades complementarias”** se reputan incluidas dentro de la **“actividad principal”**, y por lo tanto siguen el tratamiento de esta última.

Dada la estrecha conexión existente, entre el mencionado impuesto y el instrumento que nos ocupa, nos parece completamente lógico que ese criterio también se aplique al Convenio Multilateral.

En consecuencia, creemos que para que se plantee el caso de la diversidad de régimen, deben **coexistir dos “actividades” que tengan identidad propia**, de tal manera que no se pueda englobar una dentro de otra, es decir que sean **“independientes”** entre sí.

Pero aún si coexisten en un mismo contribuyente, actividades que con el criterio referido pueden considerarse **“independientes”** habría que analizar si ellas son equivalentes en su importancia.

Por otra parte, el análisis de los regímenes especiales nos llevará muchas veces a descartar su aplicación, **porque la situación de hecho no se ajusta estrictamente a sus previsiones**.

A nuestro juicio, los **regímenes especiales deben considerarse “figuras - tipo”**, cuya definición establece la norma respectiva del Convenio. Esos requisitos deben verificarse en el caso concreto, **en forma plena y total**, para que proceda su aplicación.

Los regímenes especiales procederán entonces, **sólo si las circunstancias de hecho se ajustan estrictamente a las previsiones legales** (siempre considerando a las “actividades complementarias” parte de la principal).

Sintetizando los conceptos expuestos precedentemente, proponemos las siguientes reglas prácticas para definir el régimen aplicable del Convenio Multilateral:

1.- **Analizar en conjunto la actividad de la empresa** a los fines de dividir conceptualmente las “actividades” que tienen desde el punto de vista fiscal identidad propia (“**independientes**”), de las que son conexas o accesorias de ellas (“**complementarias**”).

2.- Las **actividades complementarias deben seguir en todos los casos la suerte de la principal**. Por lo tanto, sólo hay que tener en cuenta a los efectos de un tratamiento distinto a las “actividades independientes”.

3.- Los **regímenes especiales deben aplicarse sólo cuando se verifiquen plenamente los requisitos para su procedencia**. Si la actividad del contribuyente excede ese marco, estamos frente a una situación “no prevista especialmente” y por lo tanto debe aplicarse el régimen general (art. 2 C.M.)

El resultado de la aplicación de estas reglas, es que **en la generalidad de los casos se aplica un solo régimen de Convenio y sólo por excepción** debe diversificarse el tratamiento.

### **3. REGIMEN GENERAL (Art. 2 C.M.)**

De acuerdo a este régimen, la materia imponible se distribuye en partes iguales:

a) cincuenta por ciento (50%) “en proporciones a los **gastos efectivamente soportados**”, y

b) el cincuenta por ciento (50%) restante “en proporción a los **ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción**” (art. 2 C.M.)

Es decir que este régimen se basa en dos elementos (ingresos y gastos) a los que se atribuye la misma importancia. Hacemos notar que esos dos elementos coinciden con los constitutivos del hecho imponible del tributo cuya base se distribuye (“Ingresos Brutos”).

Para ello se **determina un “coeficiente de ingresos” y otro “coeficiente de gastos”**, sobre la base de las entradas y erogaciones, respectivamente. **Ambos parámetros se refunden finalmente en un “coeficiente único”**

A los fines de calcular los coeficientes “de ingresos” y “de gastos”, se toman **las cifras que surgen del último balance** cerrado en el año calendario inmediato anterior. En caso de no practicarse balances comerciales, se deben tomar los ingresos y gastos del último año calendario (art. 5 C.M.).

La naturaleza del cálculo hace necesario que **los períodos fiscales deban considerarse en su integridad**. Por ello **cuando se producen altas o bajas** en el transcurso de los mismos, **debe aplicarse un sistema especial normado por el artículo 14** de Convenio Multilateral, tema que trataremos en el punto 6.

Es de resaltar que en todo el proceso de atribución de ingresos y gastos, **debe atenderse “a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen”** (art. 27 C.M.)

A continuación analizaremos los componentes “ingresos” y “gastos”, con las distintas cuestiones que plantean, comenzando por el concepto mismo y luego en la forma de atribuir ambos a las jurisdicciones intervinientes.

Finalmente llegaremos a la determinación de los ya mencionados coeficientes de gastos e ingresos, para terminar en el coeficiente único.

Este “coeficiente único”, establecerá la proporción que se atribuirá a cada jurisdicción en las que el contribuyente ejerce su actividad.

### **3.1. Componente “ingresos”**

Denominaremos aquí **“ingresos” al monto total de retribuciones que corresponden a las actividades gravadas**. La conexión con el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es esencial, ya que el Convenio **sólo distribuye la materia que ese tributo grava**.

#### **3.1.1. Conceptos generales**

Dada la referida conexión con el hecho imponible del tributo, **no debemos computar como “ingresos”**, las entradas económicas del sujeto **no alcanzadas por el referido Impuesto** (por ejemplo las recibidas a título gratuito) y las que están **excluidas de imposición** por no caer dentro de las facultades impositivas provinciales (v.g. los originados por comercio exterior)

Sobre el particular la Comisión Arbitral tiene expresamente dicho que **los ingresos de exportaciones no son computables a los efectos de la distribución de la materia gravada** (Resolución General 44/93 (1993/06/12) y R.G. 49/94 (1994/09/28) )

Para imputar los ingresos al período fiscal, recordemos que las leyes tributarias utilizan dos métodos, el del “devengado” y el de “percibido”.

El primero debe ser aplicado por los contribuyentes que tienen obligación legal de llevar libros. Estos son los que la legislación mercantil define como “comerciantes” (art. 1, 8 y 23 del Código de Comercio).

Ese es el método que se usa en Contabilidad e implica imputar los **resultados obtenidos** en el ejercicio comercial, de acuerdo a cómo se hayan ido generando esos resultados, en razón de haberse producido en el período los hechos que dan lugar a los créditos y débitos.

De esta forma, todas las variaciones patrimoniales se registran en el período en que se produce su hecho generador, sin importar el momento en que se cobren o paguen (percibido).

Por su naturaleza, **todos los acopiadores son “comerciantes”** y por lo tanto **deben atribuir los ingresos y gastos en función del método contable “de lo devengado”**.

Los hechos sustanciales que permiten contabilizar la venta dentro de un ejercicio determinado son en general las siguientes:

a) en el caso de **venta de mercaderías**, la transferencia de la propiedad al comprador. Este hecho ordinariamente ocurre con la **entrega de los bienes enajenados (“tradición”)**.

b) en el caso de los **servicios, cuando se cumple la prestación** (realización del trabajo)

c) las **operaciones de larga duración**, como las ventas de inmuebles en cuotas que superan el período fiscal, usualmente **se admite la imputación a medida que los pagos se hacen exigibles.**

En el caso puntual de los comisionistas o intermediarios -que tienen base imponible diferencial en la mayoría de las jurisdicciones, esto es la diferencia entre el precio de compra y de venta-, a los efectos del cálculo del coeficiente unificado deben considerarse el **total de ingresos brutos**, según lo establece la Comisión Arbitral: *“...en los términos del artículo 2° del Convenio Multilateral, aún cuando la base imponible se determine de distintas formas en las distintas jurisdicciones involucradas (ingresos brutos totales, diferencia entre los precios de compra y de venta, diferencia entre ingresos y egresos, etc) deberá tomarse siempre como base de distribución, los ingresos brutos totales del contribuyente.”*

Este punto hay que relacionarlo directamente con el artículo 5° del CM que establece que –a efectos del cálculo del coeficiente único- se deberán tomar **los ingresos y gastos expuestos en los Estados Contables** cerrados en el ejercicio inmediato anterior al de la aplicación del coeficiente unificado.

Las legislaciones fiscales provinciales, contienen algunas normas expresas sobre el particular. En situaciones no previstas expresamente, hay que recurrir a las **normas contables generalmente aceptadas.**

Cabe recordar que es de aplicación, la Resolución General N° 25/85 de la Comisión Arbitral, ratificada por la N° 87/03 emanada del mismo organismo, donde se establece que los contribuyentes regidos por la ley de Sociedades Comerciales comprendidos en el Convenio Multilateral, a los efectos del cálculo de los coeficientes de distribución de ingresos entre las jurisdicciones, deberán utilizar la información que surja de los Estados Contables confeccionados en moneda constante, de acuerdo a lo ordenado en el artículo 62 de la ley 19.550 (t.o. por decreto N° 841/84).

### 3.1.2. Atribución de “ingresos” a las distintas jurisdicciones.

El inciso b) del art. 2 del C.M. establece que los ingresos deben atribuirse a las jurisdicciones de las cuales provienen. A continuación hace una enumeración bastante desordenada de los medios que originaron esos ingresos, primero en el caso a los contratos entre presentes, para luego fijar un criterio en cuanto a los contratos “por correspondencia”

A partir de estos términos nada claros y sumamente escuetos que utiliza la norma analizada, se pueden realizar interpretaciones disímiles sobre el cual debe considerarse como un lugar de origen de los ingresos.

En nuestra opinión para desentrañar cuál es el lugar de donde “proviene el ingreso”, debemos remontarnos necesariamente **al alcance del término “ingreso”**, en cuánto **fenómeno cualitativo**, tiene con la relación al impuesto que nos ocupa.

En este sentido, **“ingreso” no tiene una acepción jurídica** (incorporación al patrimonio), ni tampoco financiera (embolso de renta), **sino económica**: la **generación de un resultado** como consecuencia del proceso económico que se ha desarrollado (aunque el mismo no sea jurídicamente exigible).

Este resultado se verifica en un tiempo y correlativamente **en un lugar preciso: el del devengamiento.**

En el caso de **operaciones concretadas en locales permanentes**, aunque no sea el “centro principal de los negocios”, basta el sentido común para atribuirlos al **lugar de ubicación de dichos establecimientos.**

En las **ventas realizadas a través de viajantes, corredores, y similares**, podemos sostener que cuando alguno de estos agentes, que extienden la actividad de la empresa, hacen suscribir al comprador la **“nota de pedido”**, se está devengando

para su mandante el “ingreso” de esa operación, aún cuando el contrato no esté jurídicamente perfeccionado.

Distinta sería la situación si el agente es un **simple “visitador”**, cuyo objetivo no es vender sino promocionar la mercadería. En este caso el devengamiento de los ingresos se produciría con la **facturación o la entrega de la mercadería** (la que sea anterior), y la operación estaría incluida dentro de la previsión expresa que la norma contiene para los contratos entre ausentes: atribuir los ingresos a la jurisdicción del domicilio del adquirente.

Antes de adentrarnos en la atribución de ingresos de las ventas “por correspondencia”, es preciso remarcar que el principio del “domicilio del adquirente” establecido para aquel tipo de operaciones, no puede aplicarse a las ventas realizadas en las otras formas arriba expuestas.

La Comisión Arbitral ha dicho que salvo que se trate de **operaciones concertadas entre ausentes**, no corresponde atribuir el ingreso al “**domicilio del contribuyente**”.

**El principio general** que se ha impuesto a través de los casos concretos resueltos por la Comisión Arbitral, es **el lugar de entrega de la mercadería o de la prestación del servicio**.

También fue aplicado el mismo criterio, en otras oportunidades descartando el lugar de concertación de la operación y el de facturación de las ventas. (Comisión Arbitral, Resolución 4/95, Resolución 3/99).

Con relación a los **servicios**, el criterio aplicado por la Comisión Arbitral, que por cierto compartimos, es **el de la prestación del servicio o su ejecución cuando se trata de locaciones de obra** (contratación de un servicio comprometiendo el resultado) (Comisión Arbitral, Resolución 8/94, Resolución 4/95, Resolución

2/97).Esta solución se basa en el **principio de la realidad económica** y se puede sintetizar como el **“lugar de destino de la producción” vendida.**

En las **operaciones entre ausentes (por correspondencia, teléfono, telégrafo, fax, etc.)**, el art. 2 inc. b) C.M. dispone que los ingresos “deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios”

Sobre el concepto “domicilio del adquirente” que utiliza el Convenio, es necesario hacer algunas consideraciones.

En primer lugar debe destacarse que la expresión “adquirente” -que recibió algunas críticas por su imperfección- tiene un alcance amplio, que comprensivo de quienes compran y permutan mercaderías, y contratan la locación de cosas, de obras y de servicios.

Al término “domicilio” no debería otorgársele el sentido que le acuerda el derecho común (arts. 89 a 102 del Código Civil). Sería más ajustado darle el sentido del uso propio que tiene en el campo tributario, es decir el lugar donde se establece el “centro de los intereses” en el caso de un individuo, y de la “dirección efectiva de la empresa” en el caso de una persona jurídica.

Sin embargo, la Comisión Arbitral decidió que **EN EL CASO DE LAS VENTAS POR CORRESPONDENCIA, había que aplicar el concepto civilista de domicilio.**

**Debemos destacar que en las distintas actividades que realiza una empresa acopiadora de granos NO se verifica el supuesto de ventas entre ausentes o por correspondencia.**

Inversamente, **EN EL CASO DE LAS VENTAS ENTRE PRESENTES**, se debe considerar **EL LUGAR DE ENTREGA DE LA MERCADERÍA** (“tradición” de la cosa).

Un caso común es el que se presenta cuando un cliente posee un domicilio de administración o legal distinto al de comercialización o al relacionado a su depósito. Esta diferenciación entre el lugar de comercialización y el de administración de los clientes ha generado confusiones en los contribuyentes-vendedores al momento de imputar los ingresos.

Habitualmente los datos cargados en la “Base de Datos de Clientes” en los sistemas informáticos del vendedor, incluye entre otros elementos el domicilio de cada cliente, que generalmente es el domicilio legal o el del lugar de administración. Muchas veces no considera el vendedor al momento de emitir la factura, que la entrega de esas mercaderías la realizará el camión de la empresa vendedora en los **comercios o depósitos** de estos clientes y que **puede diferir** la jurisdicción en el que estén ubicados ambos domicilios.

Es decir, que puede **emitirse la factura** en Capital Federal y **entregarse la mercadería** en jurisdicción de Provincia de Buenos Aires. Esto no sería una dificultad si el contribuyente-vendedor tuviera en consideración esta situación al momento de **imputar los ingresos** para el cálculo del **coeficiente unificado**, y los asignará al lugar de **entrega de las mercaderías**, tomando los datos del remito.

Debe por lo tanto evitarse el error común que estos ingresos se identifiquen con la jurisdicción perteneciente al domicilio legal, en este caso Capital Federal, por ser éste el que se expone en el encabezamiento de la factura, junto a otros datos del comprador (razón social, CUIT, etc)

En estos casos el contribuyente-vendedor suele tener dudas sobre a qué jurisdicción asignar los ingresos: si a la del domicilio legal del cliente o a la del lugar

de entrega de las mercaderías en el depósito del mismo. La respuesta es que SIEMPRE deben ser imputados a la jurisdicción en la cual **haya sido entregada la mercadería**.

Otro caso particular se presenta cuando los clientes se acercan al domicilio del depósito o planta del vendedor a retirar las mercaderías compradas. En esta situación se deben imputar los ingresos originados en dicha venta a la jurisdicción del lugar del depósito del vendedor –que es el de la **entrega de la mercadería al cliente**–, independientemente del domicilio de cada comprador.

Cuando la mercadería se entrega **en un lugar distinto al de la dirección efectiva de la empresa**, por ejemplo en una planta de producción del comprador, fundado en el referido principio de realidad económica, **debe atribuirse los ingresos también a la jurisdicción de “destino de la producción”**.

Así, lo decidió la Comisión Arbitral en el caso “LANTERMO S.A.” (Resolución N° 01/2003), criterio ratificado por la Comisión Plenaria (Resolución N° 11/2003).

En este caso concreto, la firma se dedica a la actividad de fabricación, importación y distribución de artículos de bazar, artículos del hogar y de gastronomía, en varias jurisdicciones del país. Su cliente (Hipermercado Libertad SA) tiene la administración central en la Provincia de Córdoba y poseía una sucursal en la jurisdicción de Tucumán. El contribuyente aplicó el artículo 2° del Convenio Multilateral, utilizando el criterio de “domicilio del cliente” para la asignación de ingresos, imputando los mismos al domicilio de la administración central de la firma compradora (Córdoba).

La Comisión Arbitral aprobó el criterio aplicado por el fisco provincial, considerando que los ingresos deben imputarse al domicilio en el cual el comprador de los bienes **recibe la mercadería** adquirida a “LANTERMO SA”, esto es **el**

**domicilio de la sucursal donde los bienes han sido entregados** (Provincia de Tucumán).

En el caso de las operaciones que realizan los Acopiadores podrían darse las siguientes situaciones, a las que habría que dar las soluciones que se indican a continuación:

Un acopiador con domicilio legal y comercial en la Provincia de Córdoba, realiza ventas de granos con entrega sobre puertos de la Provincia de Santa Fé. Los ingresos deben asignarse a esta última siguiendo el concepto del **lugar de entrega de los bienes**.

Un acopiador con domicilio legal y comercial en la provincia de Buenos Aires, realiza una consignación con entrega de los granos sobre puertos de la Provincia de Santa Fé. Los ingresos deben asignarse a ésta última siguiendo el concepto del lugar de entrega de los bienes.

En cuanto a los **intereses cobrados a los clientes** por la financiación otorgada en la operatoria comercial, se asignan a la misma jurisdicción que la venta de mercadería que los originó, por ser los mismos “accesorios” de dicha operación.

### **3.2. Componente “Gastos”**

La inclusión de este parámetro está vinculado con **la existencia de una actividad económica**. Recordemos que el **elemento “actividad”** está en la conformación de la **estructura del hecho imponible** del tributo sobre el que se aplica el Convenio Multilateral.

Los gastos no sólo revelan la **existencia de una “actividad”**, sino también en cierta medida, **la magnitud que tiene la misma**.

Es importante señalar, que estos gastos deben tener una **relación directa con la actividad gravada que se desarrolla** (art. 4 C.M.)

El art. 2 C.M. refiriéndose a los gastos, utiliza la expresión **“efectivamente soportado”**. Esto significa que **el gasto debe “materializarse” en forma concreta**, y no tener una realidad meramente contable (v.g. las provisiones)

**No es necesario que haya sido desembolsado** (pagado), ya que también se utiliza en la atribución de gastos el **método de lo devengado**. Un gasto efectivamente incurrido origina una obligación, que habrá **computar como “gasto” desde que se devengue**.

En este caso, la empresa habrá **“efectivamente soportado”** el gasto aunque todavía no lo haya abonado, ya que tendrá una obligación legal sobre el particular, aunque la misma todavía no sea jurídicamente exigible.

Generalmente los gastos se hallan expuestos en el Cuadro I de los Estados Contables, tal lo establece el artículo 64 de la Ley de Sociedades Comerciales n° 19550.

### **3.2.1. Gastos “computables” y “no computables”**

**No existe en el Convenio una definición genérica de “gastos”** – concepto bastante discutido en doctrina- sino **una enumeración de gastos “computables” y “no computables”**.

Veremos, además, que de la enumeración de ambas categorías, surgen indicios que son muy útiles para la interpretación del sentido de la norma. Y esto constituye una guía para desentrañar por analogía, los casos no previstos.

El artículo 3 del C.M. textualmente dice: “Así, se computarán como gastos: los sueldos, jornales y toda otra remuneración, combustibles y fuerza motriz; reparaciones, conservación, alquileres, primas de seguros y en general todo gasto de compras, administración, producción, comercialización, etc. También se incluirán las amortizaciones ordinarias admitidas por la Ley del Impuesto a las Ganancias”.

Obsérvese que los **“gastos computables”** son los que indican sin duda **actividad propia del contribuyente**, porque son las **erogaciones necesarias para realizar la misma**.

A continuación la misma norma (art. 3 C.M.) se refiere a la otra categoría diciendo: “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 obras o servicios que se contraten para su comercialización; 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 del 1 por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial”.

Cabe recordar que **deben ser excluidos** del cálculo del coeficiente unificado, aquellos **gastos** identificados con **las ventas por exportaciones**, los relacionados a las actividades encuadradas en **regímenes especiales** y los **gastos financieros**.

Nótese que las exclusiones corresponden a **“gastos” que no implican actividad propia sino de terceros** (por ejemplo el valor de la mercadería que se revende). También están aquí nominados los tributos pagados, que obviamente son ajenos a la actividad del contribuyente, y los intereses que es el costo del dinero tomado a terceros.

Es interesante la posición en que se coloca a los honorarios y sueldos del personal jerárquico de la empresa, ya que hasta el uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial, se los considera “computables” y por encima de ese límite “no computables”. La razón es que el nivel mínimo se podría asimilar a trabajo realizado para la empresa (análogo a los sueldos del resto del personal), mientras por encima de ese nivel se puede vincular con las ganancias de la empresa.

Viendo la estructura de la norma en cuestión, nos parece que **si un gasto no está expresamente nominado en ninguna de las dos categorías, debe considerarse “computable”**.

El fundamento es que mientras los primeros se citan a título enunciativo (“así se computarán”), los segundos se mencionan en forma taxativa (“no se computarán”).

Es decir que mientras se utiliza la **forma imperativa para los “no computables”**, se recurre a una **expresión ejemplificativa para los “computables”**.

Esto significa que **no pueden incluirse como “no computables” más conceptos que los previstos en la norma**. En contraposición, por su naturaleza indicativa, puedan incluirse en los **gastos “computables” otros conceptos no previstos**.

En síntesis, el propósito básico es incluir como computables a todos los gastos que se reflejen de alguna manera la actividad de la empresa en su cometido de combinar factores para obtener un producto (y por lo tanto un ingreso). Se excluye en cambio (“no computables”), aquellos gastos que no implican actividad de la empresa sino de otros agentes económicos.

### 3.2.2. Atribución de “gastos” a las distintas jurisdicciones.

Los gastos, como principio general, **deben atribuirse a la jurisdicción donde fueron originados.**

El tratamiento profundo de la forma en que se opera el gasto, determinará si constituye alguno de los supuestos normados o si efectivamente no ha sido previsto. En este último caso nada impide que se usen criterios analógicos por cuanto no está en juego la procedencia ni el monto de la tributación, sino su adaptación a la realidad económica del proceso cumplido y su atribución a las distintas jurisdicciones.

En ese procedimiento, la interpretación debe ser “razonable y discreta”, consultando el sentido y naturaleza del Convenio y no la mera literalidad de los términos empleados.

Repasaremos los gastos expresamente nominados como “computables” en el art. 3° C.M., utilizando los mencionados criterios para atribuirlos.

En primer lugar la norma hace referencia a los “**sueldos, jornales y toda otra remuneración**”. Hay consenso general que estos “gastos” **deben atribuirse al lugar donde se cumplen las tareas retribuidas**, sin importar en donde se perciben efectivamente las remuneraciones.

Los “**combustibles y fuerza motriz**”, con parecido criterio, **deben atribuirse a la jurisdicción donde se emplean**, ya que en ella es donde se desarrolla la actividad que se tiene en cuenta a los efectos de la distribución que realiza el Convenio.

Los conceptos “**reparaciones y conservación**”, están conectados a **bienes y útiles** que requieren mantenimiento (v.g. máquinas, plantas, instalaciones, etc).

Los “*alquileres y primas de seguros*” también están **referidos a bienes** y por lo tanto deben ser **atribuidos a la jurisdicción de localización de estos últimos**.

El artículo 3° CM menciona también a “*todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etc*” En primer lugar hay que aclarar que “todo gasto de compra”, **no incluye el costo de la mercadería** comercializada ni de las materias primas que se utilizan en la industrialización, conceptos ambos incluidos entre los “gastos no computables”.

El sentido global de esta disposición es incluir a todos los conceptos que impliquen un gasto necesario para el ejercicio del comercio, la industria o profesión del contribuyente, y que no sea objeto de expresa exclusión (no computables). Esto es las erogaciones que requiere la actividad objeto de gravamen, para generar los “ingresos” que la retribuyen.

Los “*alquileres*” y los gastos de “*seguros*”, deben asignarse a la **jurisdicción en que se encuentren radicados los bienes**, como así también los gastos de mantenimientos de edificios.

Los gastos de *útiles de librería y de papelería* son generalmente utilizados en todas las sucursales de la empresa, involucrando a varias jurisdicciones, dificultándose la imputación de esos gastos. Una manera práctica podría ser imputar esos gastos **en función a las ventas efectuadas en cada jurisdicción**.

**Idéntico criterio se utiliza para los “gastos de Comercialización”**, por ejemplo las comisiones abonadas a los viajantes o corredores.

Es útil agregar que las “*previsiones*” (v.g. de deudores incobrables) **no son computables** a los efectos de la determinación del coeficiente unificado. Distinto es el caso de las “*Provisiones*”, las cuales **son consideradas computables**, ya que son gastos ciertos.

La “*amortización de activos intangibles*” como marcas, valor llave, patentes, etc; los mismos son identificables con los productos que la firma comercializa, por lo tanto resulta razonable asignar este concepto **en función de las ventas de tales productos.**

Las “*amortizaciones de los bienes*” como de automotores, maquinarias, etc; deben **atribuirse según la radicación de los mismos**, considerando para ello las amortizaciones ordinarias computables en la liquidación del impuesto a las ganancias.

A continuación nos referiremos a los “gastos” más típicos de los Acopiadores y a como deben ser considerados los mismos de acuerdo a las referidas pautas generales:

- Sueldos, Jornales y Cargas Sociales
- Honorarios Profesionales
- Energía, Teléfonos y Otros Servicios
- Mantenimiento, repuestos y reparaciones
- Combustibles, Lubricantes
- Alquileres
- Seguros
- Impuestos, Tasas y Contribuciones
- Papelería y Gastos de Oficina
- Intereses, Comisiones y Gastos Bancarios
- Publicidad y Propaganda
- Viáticos y Movilidad
- Servicios Pagados a Terceros
- Amortizaciones

Los gastos de transporte, cuestión de difícil solución dentro de las pautas generales, deben ser distribuidos por disposición expresa del Convenio (art. 4, últ. párr.) **en partes iguales** entre las jurisdicciones **en las que se realiza el hecho imponible.** No puede aplicarse al respecto la forma que establece el art. 9 del C. M.

(división entre origen y destino de cada viaje), por cuanto dicha norma es específica para las empresas de transporte.

Los **gastos poco significativos** y los que **no pueden ser atribuidos con certeza**, deben ser imputado **en la misma proporción que el conjunto de los gastos**.

Es de hacer notar que en el caso de los gastos poco significativos, lo **relevante** no es la dificultad de ubicar el origen, sino su **escasa importancia**. Recordemos que si el gasto fuera significativo y hay dificultades en identificar su origen, el contribuyente debe efectuar una estimación “razonablemente fundada” (art. 4, seg. párr.).

La Comisión Arbitral mediante la Resolución General 22/84 definió a los gastos de escasa significación como “aquellos que en conjunto no superen el diez por ciento (10 %) del total de gastos computables del período y cada uno individualmente no represente más del veinte por ciento (20 %) del citado porcentaje” (art. 1 Res. cit.).

Es decir que para determinar la “escasa significación” de los gastos prevista en el segundo párrafo del art. 4 C.M., debe hacerse un doble cálculo. Primero el de establecer si todos los conceptos que se pretenden incluir **no sobrepasan globalmente el 10 % del total** de los gastos computables del período. En caso afirmativo, hay que **verificar si individualmente alguno de los gastos incluidos no superan el 20 % del total de esos “gastos no significativos”**

Sólo si ambos cálculos dan resultados menores a los referidos, puede considerarse el gasto como “no significativo” y proceder de acuerdo al segundo párrafo del art. 4 C.M.

### **3.3. Ingresos y gastos exceptuados del cálculo del coeficiente unificado.**

Naturalmente quedan excluidos del ámbito de aplicación del Convenio Multilateral, los **ingresos no alcanzados por el hecho imponible** del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En este sentido, podemos mencionar a los recibidos a título gratuito (donaciones, legados y herencias) y los que no provienen de actividades ejercidas en forma habitual (por ejemplo la venta de un bien de uso)

Correlativamente **tampoco pueden computarse los gastos que se corresponden a ingresos no gravados.**

**Las exenciones** en cambio, son parte del **tratamiento fiscal que cada jurisdicción** otorga a la materia gravada que le corresponde (según la atribución de la base imponible que realiza el Convenio). Por lo tanto, el hecho de que determinados **ingresos estén exentos, no significa que deban ser excluidos del cálculo** de la distribución de la materia imponible, aunque finalmente no se pague sobre ellos el tributo.

Como consecuencia de lo dicho, **también deben computarse** para la distribución de la materia imponible **los gastos que correspondan a los ingresos exentos.**

Distinto es el caso de los **ingresos NO GRAVADOS** por el impuesto, como los que corresponde al **comercio exterior.**

Por ello en Resolución General 44/93, la Comisión Arbitral resolvió “que en tanto es decisión de todos los fiscos adheridos que el Impuesto sobre los ingresos Brutos no recaiga sobre los ingresos provenientes de exportación, éstos, como los gastos correspondientes a ellos, no sean computables a los fines de la distribución de la materia imponible” El mismo criterio fue reiterado en Resolución General 49/94, que aclaró que los ingresos y gastos de exportación no eran computables a los efectos

del cálculo del coeficiente de distribución de ingresos reglado por Resolución General 48/94.

Es diferente la situación de los ingresos de las **“actividades conexas” a la exportación** (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y otras de similar naturaleza), **que las leyes locales declaran gravadas. Por lo tanto deben computarse a los efectos del Convenio Multilateral.**

Cabe recordar que deben ser excluidos del cálculo de los coeficientes unificados aplicables a las distintas jurisdicciones, aquellos **ingresos y gastos** relacionados a las **actividades encuadradas en regímenes especiales, como así también los originados por diferencias de cambio** (no es ello aplicable a las operaciones de compra-venta de divisas)

### **3.4. Cálculo del coeficiente único.**

Este procedimiento tiene tres pasos, el cálculo del coeficiente de ingresos, el del coeficiente de gastos y finalmente la fusión de ambos en el coeficiente único.

#### **A) Cálculo del coeficiente de Ingresos.**

Una vez definidos los ingresos computables y luego de la asignación de los mismos a cada jurisdicción en los que desarrolla la actividad el contribuyente, se efectúa el cociente entre el total de Ingresos atribuibles a cada jurisdicción sobre el total de ingresos computables, obteniéndose de esta manera el coeficiente de ingresos correspondiente a cada fisco provincial, en forma porcentual.

Así, a modo de ejemplo:

$$\frac{\text{Ingresos Pcia de Bs As}}{\text{Total de Ingresos Computables}} = \text{COEFICIENTE DE INGRESOS DE PCIA DE BS AS}$$

De idéntica manera se calculará el coeficiente de ingresos de cada jurisdicción en la que el contribuyente desarrolla actividad y que por lo tanto se encuentre inscripto.

#### **B) Cálculo del coeficiente de Gastos.**

Una vez definidos los gastos computables y luego de la asignación de los mismos a cada jurisdicción en los que desarrolla la actividad el contribuyente, se efectúa el cociente entre el total de gastos atribuibles a cada jurisdicción sobre el total de gastos computables, obteniéndose de esta manera el coeficiente de gastos correspondiente a cada fisco provincial, en forma porcentual.

Así, a modo de ejemplo:

$$\frac{\text{Gastos de Pcia de La Pampa}}{\text{Total de Gastos Computables}} = \text{COEFICIENTE DE GASTOS DE PCIA DE LA PAMPA}$$

De idéntica manera se calculará el coeficiente de gastos de cada jurisdicción en la que el contribuyente desarrolla actividad y que por lo tanto se encuentre inscripto.

#### **C) Cálculo del Coeficiente Único**

El coeficiente único de la jurisdicción analizada, es la resultante de la sumatoria de los respectivos coeficientes de ingresos y de gastos de dicha jurisdicción, dividido por dos. El mismo se expresado en cuatro dígitos.

Así habrá tantos coeficientes únicos como jurisdicciones en las que opere y esté inscripto el contribuyente.

Por lo tanto, siguiendo con el ejemplo:

$$\frac{\text{Coef de ingresos Pcia de Córdoba} + \text{Coef de Gastos Pcia de Córdoba}}{2} = \frac{\text{Coeficiente Único}}{\text{Prov. de Córdoba}}$$

**Este coeficiente único de Pcia de Córdoba, será aplicado al total de ingresos mensuales del contribuyente (considerando los asignados a todas las jurisdicciones), es decir a los ingresos expuestos en los Libros Iva Ventas –netos de Iva- obteniéndose así la Base Imponible de esa jurisdicción.**

**Igual procedimiento se efectúa para cada jurisdicción.**

**La sumatoria de los coeficientes únicos de cada jurisdicción, debe totalizar 1.**

En el punto 6 (referido al tratamiento fiscal), se desarrolla un ejemplo práctico en el cual se confecciona el cálculo del coeficiente unificado.

#### **4. REGÍMENES ESPECIALES**

La actividad del Acopiador, ordinariamente excede las previsiones de los regímenes especiales y por lo tanto  **encuadra dentro del régimen general** (art. 2 C. M.)

Sin embargo hay que analizar la posibilidad de aplicación de algunos de estos regímenes especiales, que en ciertas situaciones pueden ser de aplicación.

Tal es el caso del acopiador que es también productor agropecuario y remite mercadería sin vender fuera de su jurisdicción (art. 13 primer párrafo el C. M.), o

cuando el acopiador compra en otra jurisdicción sin tener en ella establecimientos u actividad propia en la misma (“mera compra”, art. 13 tercer párrafo del C. M.).

Nos referiremos también a la eventual aplicación del régimen especial establecido para los comisionistas o consignatarios (art. 11 del C.M.) y al tema de si es de aplicación el régimen de transporte (art. 9 C.M.) cuando el acopiador realiza también el transporte de la mercadería.

#### **a) Productor agropecuario (artículo 13 primer párrafo)**

La hipótesis prevista por esta norma es la del productor agropecuario que envía “sin facturar” productos primarios para su venta en otra jurisdicción. En este caso “sin facturar” equivale a sin vender, es decir que el objeto del envío es comercializar o industrializar en otra jurisdicción productos propios.

La previsión tiende a proteger a la jurisdicción productora, que si no fuera por esta norma se vería privada de gravar riqueza generada en su territorio, ya que la venta (producción de ingresos) tendrá lugar fuera de ella. Por su naturaleza, este régimen resulta de aplicación siempre que se den las referidas circunstancias especiales.

En consecuencia, un Acopiador que a la vez revista la calidad de productor agropecuario y remita el cereal u oleaginosa que produjo fuera de su jurisdicción para comercializar o industrializar, debe **separar estas operaciones del resto de su actividad** y darle el tratamiento previsto en el primer párrafo del art. 13 C. M.

El mecanismo de distribución de la base imponible es atribuir a la “jurisdicción productora”, “el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición”, o cuando hubiese dificultades para establecerlo, el

ochenta y cinco por ciento (85 %) del precio obtenido. El resto se atribuye a la jurisdicción comercializadora o industrializadora.

Razones prácticas han determinado que se aplique directamente el 85 % y el 15 % a cada una de las jurisdicciones, respectivamente.

**b) “Mera Compra” de productos agropecuarios (art. 13 tercer párrafo C.M.)**

El Convenio Multilateral en su artículo 3º, tercer párrafo, establece: **“En el caso de la mera compra, cualquiera fuere la forma en que se realice, de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora y siempre que ésta no grave la actividad del productor ... “**

Es de hacer notar que el texto guarda una estrecha relación con el segundo párrafo, por cuanto define a los productos comprendidos por exclusión de los anteriormente citados (“restantes productos...”). Por otra parte la enumeración (productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país), es idéntica a la del primer párrafo del art. 13 C.M.

En consecuencia están comprendidos en la norma que analizamos, todos los productos primarios, con excepción de los nombrados expresamente en el párrafo segundo (tabaco, algodón, quebracho, arroz, lana y frutas)

La segunda observación, es que a diferencia del régimen del segundo párrafo del artículo 13 del CM, el que estamos tratando **no exige que la compradora sea una industria**, y por lo tanto es también **aplicable a empresas comerciales** (como los acopiadores), siempre que **el destino del producto sea la generación de ingresos fuera de la jurisdicción productora.**

Finalmente es necesario que el producto **sea comprado al productor primario** y éste **no esté alcanzado por el impuesto en su jurisdicción (producción primaria no gravada o exenta)**.

El último requisito surge en forma implícita de la **exigencia que la jurisdicción de origen no grave la actividad del productor**.

Esta exigencia está en función al propósito de la norma de proteger a la jurisdicción productora, que pierde la base de imposición cuando no se grava la producción primaria y el producto se destina a la industrialización o a la comercialización en otra jurisdicción.

En síntesis, este régimen incluye a todos los productos primarios, con excepción de los casos previstos en el sistema anterior (segundo párrafo del art. 13 C.M.), siempre que la jurisdicción de origen considere no alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos a la actividad del productor primario.

Al respecto dice la norma que nos ocupa: “se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora el 50 % del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición. Cuando existan dificultades para establecer este precio, se considerará que es equivalente al 85 % del precio de venta obtenido. La diferencia entre el ingreso bruto total del adquirente y el importe mencionado será atribuida a las distintas jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen los productos conforme al régimen del artículo 2°...”

Como puede observarse esta atribución de ingresos toma como referencia, el precio oficial o corriente en plaza, y si este no puede determinarse se considera que es equivalente al 85 % del precio obtenido.

Se atribuye a la jurisdicción productora, **no el valor total de la compra, sino un 50 % del mismo**. Es decir que en este régimen la jurisdicción productora recibe sólo la mitad de lo que está pautado en el régimen del segundo párrafo del art. 13 C.M. (productos expresamente nominados).

Obviamente, si hay que aplicar el 85 % del precio final obtenido también debe atribuirse la mitad de dicha base, ya que el porcentaje aludido sustituye al “precio oficial o corriente en plaza”.

A la “jurisdicción vendedora” (comercializadora o industrializadora) hay que atribuir la diferencia entre los ingresos totales obtenidos (“brutos”) y el valor al que hicimos mención precedentemente (50 % del valor oficial o corriente en plaza o del 85 % del valor final obtenido si el primero no se puede determinar)

Sobre esta diferencia, hay que aplicar el régimen general (art. 2 C.M.) si el contribuyente tiene actividades interjurisdiccionales (además de la mera compra).

**Por último la norma hace una aclaración, que es la siguiente: “En los casos que la jurisdicción productora grave la actividad del productor la atribución se hará con arreglo al régimen del art. 2º”**

La Comisión Plenaria, al dictaminar sobre dos casos concretos, en sus Resoluciones 07/2003 y 09/2003, señala que *“para la aplicación del concepto de mera compra, ...resulta necesario, además de verificarse la efectiva compra de productos primarios, exteriorizar la intención de desarrollar la actividad en la jurisdicción productora...”* y *“...que no cabe duda que cuando el comprador se traslada a la jurisdicción productora para desarrollar su actividad de compra se dan los supuestos citados precedentemente. Asimismo, tales requisitos se acreditan aún en los casos en que el comprador no se traslade a la jurisdicción productora, siempre que se exteriorice adicionalmente mediante hechos, actos u otros elementos*

*probatorios, la intención o voluntad del comprador de desarrollar su actividad compradora en la jurisdicción productora.” Y por último, “que tal conclusión no se ve alterada por el hecho de que los productos sean entregados dentro o fuera de la jurisdicción ya que el artículo 13 del Convenio Multilateral comprende tanto el acto del comprador foráneo que viene a realizar la compra dentro de la jurisdicción productora, como así también la mera compra realizada desde fuera de ella, en la medida que se encuentren configurados los extremos antes señalados.”*

Recordemos que aunque el contribuyente sólo se limite a comprar los productos para usarlos como materia prima o mercadería, y lo haga “por correspondencia”, la existencia de un “gasto no computable” (precio de la compra), le dá sustento a la “jurisdicción productora”. No obstante ello, se produciría en este caso una situación muy peculiar, por cuanto no habría materia atribuible. La jurisdicción productora, por definición, no tendría participación en el coeficiente de ingresos, y tampoco en el coeficiente de gastos, ya que el único incurrido en aquella es de carácter “no computable”.

**En síntesis, deben aplicar este régimen los acopiadores que compren en jurisdicciones que no gravan, graven o eximan de Ingresos Brutos a los productores agropecuarios, siempre que no sean contribuyentes de dicha jurisdicción por tener en ella actividades propias.** Si fuera así, el acopiador ya no haría “mera compra”, sino actividades previstas en el Convenio y calificadas como “imponibles” por la legislación de dicha jurisdicción.

Al igual que en el caso anterior tratado (productor agropecuario), corresponde en el caso que sea procedente la “mera compra”, excluir los pertinentes ingresos del régimen general y someterlos al tratamiento ya analizado de este régimen especial. Obviamente el resto de los ingresos se distribuirán de acuerdo al régimen general (art. 2 C. M.)

**c) Comisionistas o consignatarios (art. 11 C. M.)**

El régimen especial del artículo 11 del Convenio Multilateral, se aplica *“en los casos de rematadores, comisionistas u otros intermediarios, que tengan su oficina central en una jurisdicción y rematen o intervengan en la venta o negociación de bienes situados en otra, tengan o no sucursales en ésta...”*

Podemos observar que en este caso se **“personaliza” el tratamiento del régimen especial**, frente al criterio objetivo que tienen otros regímenes especiales. El régimen no comprende a cualquier “actividad de intermediación retribuida a comisión”, sino a **aquella que es realizada por personas que las ejercen en forma habitual (rematadores, comisionistas y similares)**. Apunta pues el régimen a personas físicas o jurídicas, que realizan tareas de acercamiento de las partes, como rematadores, martilleros, mandatarios, comisionistas.

Aunque es frecuente encontrar operaciones en consignación mezcladas con operaciones por cuenta propia, como en la comercialización de productos e insumos agropecuarios, creemos que en estos casos no corresponde aplicar ese régimen especial, pues excede la previsión legal.

El acopiador de granos, cuando realiza una consignación conforme a las normas e instrumentos específicos (formulario C 116 C) siempre actúa a nombre propio, por cuenta de terceros.

Otra situación **que excede la previsión legal**, es aquella en que la **intermediación comercial, viene acompañada de prestaciones de servicios importantes a las mercaderías objeto de negociación**. Así sucede cuando los acopiadores de cereales actúan por consignación, pero además realizan complejos servicios de acondicionamiento que le agregan valor y facilitan la comercialización del producto (clasificación, mezclas, secados, almacenaje, etc),

En nuestro concepto, estas situaciones **no están alcanzadas por el régimen especial** que estamos analizando, ya que exceden sus previsiones.

La intención de la norma es clara, en el sentido de comprender a los intermediarios cuyo papel es acercar a las partes y concretar la venta de los bienes. Cuando la empresa excede este limitado marco, para desarrollar otras actividades por cuenta propia, realizar servicios y otras acciones ajenas a la intermediación comercial, estamos frente a circunstancias que no son “lo previsto para casos especiales” y por lo tanto **es de aplicación el artículo 2° - Régimen General- del Convenio Multilateral.**

En cambio sí **debería aplicarse este régimen** si el intermediario **se limita a acercar a las partes, actuando a nombre y por cuenta de terceros (caso de los corredores de cereales)**, sin realizar otras actividades complementarias como las descritas.

#### **d) Transporte (art. 9 C. M.)**

Si bien los acopiadores de cereales pueden realizar servicios de transporte, (quienes poseen camiones propios) por los cuales perciben ingresos y tributan el impuesto en cuestión, **no es de aplicación en ningún caso el artículo 9°** del Convenio Multilateral.

Ello por cuanto el mismo establece un régimen especial para *“los casos de empresas de transportes de pasajeros o carga que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones...”*

Es decir, **no es un régimen para la “actividad”**, sino para las **“empresas de transporte”**.

Frecuentemente, actividades de transporte pueden ser realizadas complementando otras actividades (fundamentalmente la comercialización de productos), como cuando incluye la entrega a cargo del vendedor en el domicilio del adquirente, o la búsqueda del producto al establecimiento del productor o del mayorista, tal es el caso del acopiador de cereal, donde el transporte es un servicio que efectúa en forma complementaria, siendo su actividad principal el acopio de cereales o la comercialización de los mismos. Estos casos **no están previstos** por este régimen especial, y por lo tanto debe aplicarse el **régimen general**.

Luego de estas consideraciones, la Comisión de Impuestos de la Federación de Centros y Entidades Gremiales de Acopiadores de Cereales, como los que suscriben el presente manual, no tienen dudas que para la distribución de las bases imponibles **las empresas acopiadoras de granos, deben aplicar el régimen general del artículo 2° del Convenio Multilateral, para todas las actividades que desarrollen y generen ingresos** (salvo los casos en que sea aplicable el párrafo primero y tercero del art. 13 C. M, productores agropecuarios y “mera compra”, respectivamente).

## **5. INICIO Y CESE DE ACTIVIDADES**

Como hemos visto, la distribución de la base imponible en el régimen general, se realiza sobre la base de los ingresos y gastos del año anterior.

Dada la forma de calcular los coeficientes de distribución, es preciso contar con un período fiscal completo (anual)

De allí que el art. 14 del C.M., disponga que no es de aplicación el art. 5 C. M., cuando se inicia y cuando se produce el cese de actividades. Precisamente en estos casos no está el período completo.

En cambio este problema no se produce con los regímenes especiales, ya que las formas de aplicación permiten la inmediata operatividad.

Para el régimen general en cambio, es de aplicación en estos supuestos, el art. 14 del C.M., que analizaremos a continuación.

## **Iniciación de actividades**

Dice sobre el particular el art. 14 inc. a): “en caso de iniciación de actividades comprendidas en el Régimen General en una, varias o todas las jurisdicciones, la o las jurisdicciones en que se produzca la iniciación podrán gravar el total de los ingresos obtenidos en cada una de ellas, pudiendo las demás gravar los ingresos restantes con aplicación de los coeficientes de ingresos y gastos que les correspondan. Este régimen se aplicará hasta que se produzca cualesquiera de los supuestos previstos en el art. 5º”

Hay dos situaciones de hecho posibles: a) que la empresa inicie recién sus actividades y b) que la empresa hasta este momento ha sido un contribuyente exclusivamente local que ahora extiende su actividad a otra/s jurisdicción/es, o que sea contribuyente de Convenio en otras jurisdicciones y que inicie actividades en una nueva jurisdicción.

### **a) Contribuyente nuevo de Convenio**

Para esta situación, la Comisión Arbitral dispuso por Resolución General 1/ 2005, (que compila las normas aprobadas por dicha autoridad, entre la que se encuentra la Resolución General 91 / 2003), lo siguiente:

“ARTICULO 3°.- Los contribuyentes que inicien actividades asumiendo desde dicho inicio la condición de contribuyentes del Convenio Multilateral – Régimen General –, aplicarán el procedimiento de distribución de base imponible previsto en el artículo 5° del Convenio cuando, en relación a la actividad desarrollada, en el balance comercial se reflejen conjuntamente las siguientes condiciones:

a) La existencia de ingresos y gastos, cualquiera sea la jurisdicción a la que los mismos resulten atribuibles.

b) El desarrollo de un período de actividad no inferior a noventa días corridos anteriores a la fecha de cierre de ejercicio.

Iguales requisitos a los señalados en los incisos precedentes deberán verificarse en las determinaciones de ingresos y gastos, en el supuesto de contribuyentes que no lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances”.

“ARTICULO 4°.- Los contribuyentes aplicarán el procedimiento previsto en el artículo 14 inc. a) del Convenio para la atribución provisoria de las respectivas bases imponibles correspondientes a los anticipos de enero a marzo del período fiscal inmediato siguiente a aquél en que se cumplan las condiciones señaladas en el artículo anterior. A partir del 4° anticipo se aplicará el coeficiente que surja del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior o se atenderá a los ingresos y gastos determinados en el año calendario inmediato anterior según corresponda, y conjuntamente con este anticipo se ajustarán las liquidaciones del primer trimestre”.

Como consecuencia de las normas transcritas, hay que distinguir si el nuevo contribuyente de Convenio, tiene actividad con ingresos y gastos hasta la fecha de cierre del primer balance, por un **período inferior** o **superior a tres meses**.

En el primer caso (**INFERIOR a tres meses**), **NO hay que tomar los ingresos y gastos de esa fracción** para el cálculo del coeficiente unificado de la declaración jurada anual. Así, deberá atribuir a cada jurisdicción donde inició actividades, el **total de los ingresos** que se produzcan en ellas (art. 14 a) C.M.), hasta

el próximo cierre del balance, en el cual tendrá **todo un año de actividades** para efectuar el cálculo del coeficiente único.

Por el contrario, si el lapso **hasta el cierre del primer balance es IGUAL O MAYOR a tres meses, debe computar los ingresos y gastos** que se han producido en el ejercicio cerrado irregular y calcular sobre dicha base el coeficiente único que aplicará al año siguiente. Mientras tanto, atribuirá los ingresos a la jurisdicción en que se produzcan.

En los primeros tres meses del año siguiente al de inicio de actividad (enero a marzo), seguirá con dicho procedimiento en forma “provisoria”, debiendo a partir de entonces (abril), aplicar el coeficiente único y rectificar de acuerdo al mismo, los ingresos ya efectuados en ese trimestre.

#### **b) Alta en una nueva jurisdicción**

Esta situación está prevista en el art. 5 de la Resolución General 1/ 2005 que dice:

“ARTICULO 5°.- Los contribuyentes locales así como aquellos que se encontraren tributando bajo el régimen del Convenio Multilateral, que inicien actividades en una o varias jurisdicciones, aplicarán el procedimiento previsto en el artículo 14 inc. a) hasta que a los fines de la distribución dispuesta por el artículo 5° se cuente con un balance en el que se registren ingresos y/o gastos correspondientes a las jurisdicciones que se incorporan. A los fines indicados no resultarán de aplicación las condiciones señaladas en los incisos a) y b) del artículo 3°.

Durante los meses de enero, febrero y marzo del primer ejercicio fiscal en que, para las nuevas jurisdicciones, corresponda la aplicación del régimen general previsto en el artículo 2° del Convenio Multilateral, se continuará provisoriamente con la aplicación del procedimiento previsto en el artículo 14 inc. a). A partir del 4° anticipo se aplicará el coeficiente que surja del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior o se atenderá a los ingresos y gastos determinados en el año calendario inmediato anterior, según corresponda y conjuntamente con este anticipo, se ajustarán las liquidaciones del primer trimestre”.

De acuerdo a la norma transcrita, entonces, **no se aplica** el procedimiento que surge de computar la **fracción del año** de actividad (mayor a tres meses), sino que debe **COMPLETARSE EL AÑO ENTERO de actividad en la nueva jurisdicción al cierre del balance**, para incluir en el cálculo del coeficiente único los gastos e ingresos de la nueva jurisdicción. Hasta que eso no suceda, los ingresos originados en la nueva jurisdicción, se atribuirán en su totalidad a la misma (art. 14 inc a) CM).

La tributación de los tres primeros meses del año siguiente es igual que la ya descrita en el punto a), o sea que se seguirá atribuyendo en forma “provisoria” el total de ingresos, hasta que en el cuarto mes se aplique el coeficiente único (según los ingresos y gastos del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior) y se rectifiquen los ingresos realizados.

Hay que resaltar que los procedimientos descritos **SOLO** son aplicables para los contribuyentes alcanzados por el **REGIMEN GENERAL**. Los regímenes especiales no requieren procedimiento de transición, porque su naturaleza permite que se apliquen en forma automática.

Gráficamente podemos sintetizar lo expuesto de la siguiente manera:

**RESOLUCIÓN GENERAL DE LA COMISION ARBITRAL N° 91/03**

**RESOLUCIÓN GENERAL DE LA COMISION ARBITRAL N° 01/05.**

**ORDENAMIENTO APROBADO EN MARZO DE 2005.**

---

**CUADRO RESUMEN  
CONTRIBUYENTES QUE INICIEN ACTIVIDADES**

EJERCICIO 1	EJERCICIO 2
	Enero a Marzo a partir de 4° anticipo

**Si se cumplen las 2 cond. del Art 3° RG CA 01/05:**

\*Existencia de Ingresos y/o gastos atrib. a cualquier jurisdicción

\*Desarrollo de la activ durante 90 días corridos como mínimo ant. a la fecha de cierre

*ENTONCES: se aplica art. 14 a) para la atribución provisoria.*

Se aplica el COEFICIENTE según el último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior y se ajustarán las liquidaciones del primer trimestre.

Si no se cumplen las dos (2) condiciones arriba citadas:

*ENTONCES: durante todo el ejercicio 2 se aplica el art 14 inc a) hasta que cierre balance*

**B) CONTRIBUYENTES LOCALES Y LOS QUE ENCUENTREN EN CONVENIO MULTILATERAL, que inicien actividades en una o más jurisdicciones.**

Aplicarán art. 14 inc. a) hasta que se cuente con un Balance en el que se registren Ingresos y/o Gastos correspondientes a las jurisdicciones que se incorporan.

**No se aplican las condiciones del Art. 3) RG 01/2005 CA**

EJERCICIO 1	EJERCICIO 2
	Enero a Marzo a partir de 4° anticipo
	Se aplica art. 14 inc.a) forma provisoria, en el 1° ejercicio fiscal en que, para las nuevas jurisdicciones corresponde aplicar Art. 2° del RG
	Se aplica COEFICIENTE según último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior y se ajustarán las del 1er trimestre

## Cese de actividades

El inc. b) del art. 14 C.M. prevé este supuesto en los siguientes términos: ” en los casos de cese de actividades en una o varias jurisdicciones, los contribuyentes y responsables deberán determinar nuevos índices de distribución de ingresos y gastos conforme al art. 2º, los que serán de aplicación a partir del día primero del mes calendario inmediato siguiente a aquel que se produjere el cese. Los nuevos índices serán la resultante de no computar para el cálculo, los ingresos y gastos de la jurisdicción en que se produjo el cese. En el ejercicio fiscal siguiente al del cese, se aplicará el art. 5º prescindiéndose del cómputo de los ingresos y gastos de la o las jurisdicciones en que se produjo el mismo.”

En primer lugar hay que resaltar, que el supuesto previsto por la norma, es el que se produzca el cese en una jurisdicción manteniéndose la actividad en otras. Si la actividad quedara reducida a una sola jurisdicción, el contribuyente quedaría marginado del Convenio, y por lo tanto se transformaría en un contribuyente local.

En consecuencia, si se produce el cese en alguna jurisdicción, el contribuyente debe determinar nuevos índices *de* distribución excluyendo los ingresos y gastos que corresponden a la jurisdicción dada de baja.

Este nuevo índice debe aplicarse a partir del primer día del mes calendario siguiente al mes del cese. Por lo tanto no hay que esperar a que concluya el período fiscal (anual) y éste tendrá más de un índice aplicable.

En el ejercicio fiscal siguiente el cálculo, como es lógico, prescindirá de los gastos e ingresos, de la jurisdicción en la cual se produjo la cesación de actividades.

Finalmente hay que resaltar que la Comisión Arbitral ha determinado que “existe cese de actividades”, cuando producido el hecho y no existiendo ingresos atribuibles a la jurisdicción según las normas del Convenio, haya sido comunicado a

las autoridades de aplicación del tributo, completando los recaudos formales que cada jurisdicción establezca al respecto” Por lo tanto no es suficiente el hecho en sí del cese, debe estar acompañado de su comunicación formal a la jurisdicción correspondiente.

Pese a la obligatoriedad de las normas emanadas de las Autoridades del Convenio, y sin perjuicio de que puede la falta de comunicación ser sancionada como un incumplimiento a los deberes formales, creemos que de cualquier manera, si no existen ingresos, el “cese” se producirá de hecho, desde el momento que se calcule el coeficiente respectivo.

Ahora la cuestión se ha visto notablemente simplificada por la integración de un sistema único de control para los Contribuyentes de Convenio, que prevé a estos efectos la presentación de un formulario (CM 02), cuyo procesamiento es automático.

El conocimiento del cese para cualquier jurisdicción adherida es por lo tanto pleno y oportuno, con lo cual el referido requisito de comunicación individual, estimamos ha sido superado por el avance administrativo.

## **6.- TRATAMIENTO FISCAL DE LA MATERIA IMPONIBLE**

Una vez distribuida la materia imponible entre las distintas jurisdicciones en las cuales se desarrolló la actividad del contribuyente, **cada jurisdicción tiene derecho a aplicar sus normas impositivas sobre la proporción que se le asignó como si fuera un contribuyente común.**

Así, la alícuota que grava la actividad, es la que surge de la respectiva ley impositiva de la jurisdicción correspondiente. Igualmente cada jurisdicción puede dar un tratamiento preferente a la porción que se le asigna, siempre que no vulnere las restricciones del Convenio.

También puede cada jurisdicción eximir de impuesto a la proporción atribuida de la actividad del contribuyente. Obviamente esto no altera la distribución del Convenio, ya que el mismo sólo establece un mecanismo de división de la base imponible.

Recordemos que las exenciones son excepciones al principio general de tributación, por lo cual las operaciones exentas están incluidas en el hecho imponible, aunque luego se las libere de pago, por razones políticas, económicas y sociales.

Por lo tanto, distribuida la materia imponible entre las jurisdicciones que correspondan, debe aplicarse sobre las proporciones resultantes, las normas legales y reglamentarias de cada jurisdicción, e ingresar el impuesto de conformidad a sus reglas (los pagos están uniformados en todo el país al igual que las declaraciones juradas y los registros respectivos).

La Comisión Arbitral ha dicho en forma reiterada, que **el tratamiento que otorga cada jurisdicción a la materia imponible** que le corresponde, **es un asunto que escapa al Convenio**, ya que es un tema exclusivamente local. Así ha considerado ajena a su competencia, cuestiones como exenciones, alícuotas aplicables y conceptos que integran la base imponible (Comisión Arbitral, Resoluciones 5, 6 y 8 del año 1995, entre otras).

## **7) RETENCIONES Y PERCEPCIONES SUFRIDAS.**

En los últimos tiempos se generalizaron en muchas jurisdicciones, regímenes de retenciones y percepciones, de variadas modalidades. Analizarlos, excedería el propósito de este trabajo, pero sí es importante pasar revista a las restricciones que en el tema surgen del Convenio Multilateral, para los Fiscos adheridos.

La primera cuestión que aparece al respecto, es si los contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral, pueden ser alcanzados por estos regímenes y en caso afirmativo con que limitaciones.

**Recordemos que como principio general, las jurisdicciones adheridas al Convenio no pueden aplicar a las actividades comprendidas en él, alcuotas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial respecto a iguales actividades que se desarrollan, en todas sus etapas, dentro de la misma jurisdicción (art. 32 C.M.)**

En principio, las retenciones y percepciones no afectarían la referida limitación, salvo que **se apliquen sólo a los contribuyentes del Convenio Multilateral**

Sin embargo, cambia la situación, si las retenciones sobrepasan la base atribuible a la jurisdicción. Más reprobable aún es si el exceso de tributación, se produce en forma sistemática, ya que en ese caso aunque se compensen los excesos, con “constancias de no retención” o algún otro mecanismo, habrá un claro perjuicio para los “contribuyentes de convenio”

El adelanto indebido de impuestos, originará un costo financiero, además de mayores gastos administrativos, y los consiguientes daños económicos, si el Fisco no devuelve los “créditos fiscales” que se producen. Pero aún cuando devuelva los importes abonados en exceso, habrá sin duda una discriminación sobre los contribuyentes a quienes se coloca en esta situación.

Recordemos que por su naturaleza, el Convenio Multilateral, “divide” la materia imponible entre las jurisdicciones intervinientes en la verificación del hecho imponible. Por definición, ninguna jurisdicción puede entonces exceder la proporción que le corresponde, en ese “proceso único, económicamente inseparable”, según lo

define el art. 1 del CM.

Sobre el particular también hay coincidencia generalizada en la doctrina y jurisprudencia nacional. Por ello, muchas jurisdicciones establecieron en sus Códigos Fiscales, que las retenciones y percepciones no pueden sobrepasar los referidos límites.

La cuestión fue sometida a los órganos arbitrales del Convenio Multilateral y originó la Resolución N<sup>o</sup> 61 de fecha 30/11/95, de la Comisión Arbitral. Traído el asunto a consideración de la Comisión Plenaria, ésta modificó parcialmente el criterio, pero manteniendo la esencia del pronunciamiento.

La Resolución General 61/95 en su art. 1<sup>o</sup> dispone que los regímenes de retención y/o percepción, que establezcan las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral, deberán observar las siguientes pautas:

1. La designación como agente de retención y /o percepción puede recaer sobre sujetos exentos o no alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. (art. 1 inc. a) ap. 1)
2. Pueden ser pasibles de retenciones aquellos sujetos que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo (art. 1 inc. a) ap. 2)
3. Con relación a los contribuyentes del régimen general (art. 2 C.M.), las retenciones de la jurisdicción de la cual proviene el ingreso, sólo podrán afectar hasta el 50 % de la base imponible o aplicar hasta el 50 % de la alícuota que corresponda (art. 1, inc. b) ap.. 1).
4. En los regímenes especiales, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá

tomar como base de cálculo de la retención, la proporción de la base imponible que le corresponda (art. 1, inc. b) ap. 2)

5. La alícuota de retención no podrá exceder a la que corresponda a la actividad del sujeto (art. 1 inc. b) ap. 3)

6. Las jurisdicciones adheridas sólo podrán exigir que se practiquen percepciones, cuando el coeficiente del sujeto pasible de las mismas atribuibles a la jurisdicción, sea igual o superior a cero como diez milésimos (0,1000). (art. 1 inc. c)

Como se puede observar, la principal finalidad de estas pautas es que las jurisdicciones no excedan la proporción que les atribuye el Convenio, mediante los mecanismos de retención y percepción de impuestos.

Por otro lado veda la posibilidad de tratamiento discriminatorio, en perjuicio de los contribuyentes del Convenio Multilateral (punto 5)

La Comisión Plenaria modificó parcialmente esta Resolución General de la siguiente manera:

apartado 3 la alícuota de la retención no podrá exceder a la que, de acuerdo con la legislación vigente en cada jurisdicción, corresponde aplicar a la actividad del sujeto retenido, según la naturaleza de los ingresos brutos sometidos a la misma.”

Creemos que las limitaciones establecidas, son “razonables y discretas”, y en general aptas para poner freno a pretensiones fiscales que desnaturalicen el Acuerdo.

Por otra parte, es de hacer notar que las Resoluciones de los organismos arbitrales del Convenio Multilateral, **son de CARACTER OBLIGATORIO para los Fiscos** adheridos.

Las jurisdicciones adheridas, no pueden en consecuencia establecer mecanismos que estén en pugna con las reglas arriba comentadas, ya que violarían los compromisos asumidos en el Convenio.

Además de esta razón jurídica, estimamos que las Provincias debieran analizar en profundidad y a la luz de sus propios intereses, la generalización de estos mecanismos de recaudación. Muchas veces ellos son conflictivos, complican la fiscalización y tienen un costo administrativo y social, que hacen contraproducente su instauración.

En esos casos, es aconsejable modificar tales mecanismos, no sólo en aras de la aplicación armónica de las normas del Convenio, sino también por propio interés fiscal

Mediante un dictamen del año 1979, la provincia de Buenos Aires resolvió que el monto imponible sujeto a retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en operaciones de venta de granos instrumentados en los formularios oficiales aprobados por la J.N.G. está constituida por el “Importe Bruto de la operación” (campo n° 19, formulario C.1116 “B” y/o “C”)

## **8) ACTIVIDAD ESPECÍFICA DEL ACOPIADOR DE CEREALES.**

### **a) Definición de acopiador de cereales.**

Se considera al **acopiador** como aquel que compra productos de absoluta fungibilidad, los mantiene en depósitos, en los que se mezclan los de distinta procedencia, transcurre normalmente un determinado tiempo entre la compra y la venta. Por lo general reciben productos a varios títulos, se obligan a entregarlos a personas diferentes, en lugares y tiempos distintos.

Todo ello indica la presencia de una operatoria cuya complejidad justifica la especial manera de tributar especial en el impuesto que nos ocupa, frente a otros comerciantes mayoristas que pueden operar también productos agrícola-ganaderos, pero que no revisten las características del acopiador.

La Resolución n° 456/03 y modificatorias.. de la ONCCA (Oficina Nacional de Control Agropecuario), contempla en el rubro comerciantes: 1.1.) **Acopiadores-consignatarios**. Al caracterizar la actividad de los operadores, la norma define como **acopiadores-consignatarios** a aquellos “que comercialicen granos por su cuenta y/o en consignación, reciban, acondicionen, almacenen en instalaciones propias y/o exploten instalaciones de terceros y realicen canjes de bienes y/o servicios por granos”.

#### **b) Actividades específicas del Acopiador de cereales.**

El acopiador de granos, comercializa granos de dos formas, a través de la compraventa (instrumentando las liquidaciones primarias en un F1116 B) o actuando como consignatario (instrumentando las liquidaciones primarias en un F1116 C); presta servicios de acondicionamiento de los granos, conforme a las recepciones indicadas en el formulario F1116A; presta servicios de almacenamiento en planta propia o alquilada; realiza el servicio de administración de la logística del transporte de terceros; puede prestar el servicio de transporte si posee camiones propios; ventas de insumos para la producción agrícola ( semillas, fertilizantes, agroquímicos, combustibles, etc.); puede también realizar la actividad de explotación agropecuaria, en campos propios o de terceros, directamente por la propia empresa o a través de asociaciones.

Todas las operaciones, tienen como respaldo documental una factura o un documento equivalente a la factura (formularios C 1116 A, B y C), por lo tanto es totalmente determinable y cierta cada operación.

Como puede observarse, todas las actividades, forman parte de la misma fuente generadora de ingresos, girando principalmente en torno a la actividad principal que es la comercialización de granos.

## **c) Comercialización de Granos**

### **1) Compra venta**

Los **ingresos de la compraventa** deben surgir de las **cuentas contables de ventas de granos** que registren las operaciones secundarias, asignándose a la **jurisdicción donde se realizó la entrega** de los mismos (puertos, fábricas, etc).

**Los gastos, como principio general deben atribuirse a la jurisdicción donde fueron originados.**

### **2) Consignación**

Los ingresos de la consignación deben surgir de las **cuentas contables “Comisiones de Liquidaciones Primarias” y “Comisiones por Resultados de Conjunto”, asignándose a la jurisdicción donde se realizó la entrega de los granos** (puertos, fábricas, etc.), dado que las comisiones se pactaron en función de un precio y un lugar de referencia (lugar de entrega).

**Los gastos, como principio general, deben atribuirse a la jurisdicción donde fueron originados.**

## **d) Prestaciones de Servicio**

Las empresas acopiadoras prestan servicios de acondicionamiento de los granos en sus plantas, propias, alquiladas o de terceros.

Recibidos los granos del productor, el acopiador está en condiciones de facturar a través del propio formulario (FC1116 A) Certificado de Depósito Intransferible o mediante la utilización de facturas, los servicios que se le prestaron al productor depositante, (paritaria, secado, desinfección, etc.).

Los ingresos deben surgir de las cuentas contables que registren los comprobantes indicados, asignándose a la jurisdicción dónde se realizaron (ubicación de la planta).

Los gastos, como principio general, deben atribuirse a la **jurisdicción donde fueron originados.**

#### **e) Acarreo o Flete Corto. Transportes de Terceros**

Si los acarreos o **fletes cortos** (desde el campo del productor a la planta del acopiador) la realizan **transportes de terceros**, debe instrumentarse la documentación que respalde esta operación, **no dando lugar a nacimiento de hecho imponible para la empresa acopiadora** pues no realiza el ejercicio habitual de la actividad.

Los gastos, como principio general, deben atribuirse a la jurisdicción donde fueron originados.

#### **f) Transportes propios**

Si la empresa acopiadora de granos, tiene **transporte propio** que realiza el acarreo o flete corto, **los ingresos deben surgir de la cuenta contable que registren estas operaciones** y “atribuirse por **partes iguales** a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible” (art. 4 último párrafo C.M.).

Los gastos, como **principio general**, deben atribuirse a la jurisdicción **donde fueron originados.**

### **g) Flete Largo**

Este flete es el que se genera entre la **planta de acopio y el destino final** (puerto, fábrica, molino, etc.).

Los granos una vez que ingresan a una planta de acopio, pierden identidad, por lo tanto es imposible en cada camión indicar a qué productor (vendedor o comitente) pertenecen.

Estos fletes, en las liquidaciones primarias (formularios 1116 B o C), pueden estar deducidos del precio de operación, lo que indica en el caso de un B “Compra Venta”, que la compra se realizó en origen, y en el caso de un C “Mandato Consignación”, que la consignación se realizó en origen, por lo tanto los fletes no generan ninguna registración contable ni hecho imponible.

Si los fletes se instrumenta en el rubro deducciones de los formularios B o C, y la empresa los realiza con transportes de terceros se tratan de **“Fletes Realizados por Terceros”**, donde el acopiador **no hace ejercicio habitual de la actividad del transporte**, sino del servicio de la administración de la logística del transporte.

Consecuentemente, los acopiadores que generen un ingreso por es servicio de la administración de la logística del transporte, surge de las **cuentas contables que registren estas operaciones** y se asignarán a la jurisdicción **donde se realizó el servicio**.

Los gastos directos computables deben surgir de las cuentas contables y **asignarlos a la jurisdicción donde fueron originados**.

### **h) Almacenajes**

En el formulario C1116 A, el acopiador puede pactar con el productor la tarifa de almacenaje, que devengará el día que el productor decide vender sus granos.

En la liquidación primaria (formulario C 1116 B o C) debe consignarse en deducciones el almacenaje que se devengó conforme a la tarifa pactada en el Certificado de Depósito.

**Los ingresos deben surgir de la cuenta contable que registre esta operación y asignarse a la jurisdicción donde se encuentra la planta que están almacenados los granos, conforme lo indica el Certificado de Depósito.**

Los gastos directos computables **deben surgir de las cuentas contables y asignarlos a la jurisdicción donde fueron originados.**

#### **i) Ventas de Insumos para la Agricultura**

Las empresas acopiadoras pueden tener como actividad la venta de insumos para la agricultura, bajo dos modalidades:

##### **i.1) Compra Venta a nombre propio**

En este caso, el **ingreso computable** surge de las cuentas contables de “**ventas de insumos**”, donde se registran las facturas respaldatorias de las operaciones, **asignándose a la jurisdicción donde se realiza la entrega de los bienes.**

##### **i.2.)Venta por cuenta de Terceros**

En este caso, el **ingreso computable** surge de las **cuentas contables de “Comisiones por ventas de insumos”**, donde se registran las líquido producto (documentos equivalentes a la factura) respaldatorias de las operaciones, **asignándose a la jurisdicción donde se realiza la entrega de los bienes.**

Los **gastos directos computables** deben surgir de las cuentas contables y **asignarlos a la jurisdicción donde fueron originados.**

#### **j) Producción agrícola**

En este caso el **ingreso computable** surge de las **cuentas de ventas de granos de producción propia**, asignándose a la jurisdicción donde se realiza **la entrega de los mismos.**

Los **gastos directos computables**, deben surgir de las cuentas contables que lo registren y asignarlos a la **jurisdicción donde se encuentren los campos** que dan origen a la producción agrícola.

Las empresas acopiadoras, tienen **gastos indirectos**, no asignables específicamente a una determinada actividad, computables a los efectos del Régimen General del Convenio Multilateral, que **deben asignarse a la jurisdicción donde fueron originados.**

Una vez **determinado el coeficiente unificado** para cada Jurisdicción, se **deben tomar las bases imponibles y aplicar las alícuotas** que para cada Fisco Provincial corresponda en función de la actividad.

#### **k) Operaciones de canje de insumos agrícolas por cereal.**

Este es el caso del proveedor de insumos para el agro que recibe en pago cereal por parte del productor agropecuario adquirente de dichos insumos. El proveedor de insumos ha efectuado la compra del cereal en oportunidad de recibirlo como parte de pago. Esta es una operación de canje o permuta y en ella se ha concretado la venta del cereal por parte del productor y la venta del insumo por parte del proveedor.

Es necesario definir cuál es la base imponible y la alícuota aplicable a la venta del cereal que efectúa el proveedor de insumos con posterioridad al canje.

Por ejemplo, en Pcia de Buenos Aires, la norma de base diferencial y alícuota del 4,1% sólo alcanza a quienes lo comercializan por cuenta propia, **en carácter de acopiador** – art 151 inc d) del Código Fiscal, T.o. 1999 o art 165 inc d) de la misma norma legal T.o. 2004 y Ley Impositiva 2004.

Asimismo, la norma alcanza a aquellas operaciones esporádicas que resulten debidamente acreditadas, en las que el grano adquirido tenga por destino el acopio en silos de terceros para su posterior venta, no debiendo confundirse con el mero depósito del grano ya vendido.

En este sentido es válido aclarar que la calificación de **acopiador** le cabe a quien realiza la compraventa de granos, lo recibe y practica su acondicionamiento y almacenaje, ya sea en silos propios o de terceros. Si el proveedor de insumos que recibió el cereal en pago, no cumple con esta condición, y comercializa los granos obtenidos en permuta por la provisión de insumos o la prestación de servicios, deberá tributar sobre el total de los ingresos de la venta computando la alícuota de comercialización (3% en Pcia. de Bs. As.), sin contar con opción alguna.

En el caso, los ingresos se producen con la venta del cereal, como en cualquier otra operación. Los costos de la mercadería (insumos suministrados) no son computables a los efectos del coeficiente único, de acuerdo al art. 3 inc. a) C. M