

UNIVERSIDAD DE MAR DEL PLATA
CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA PROVINCIA DE
BUENOS AIRES.
TITULO: CONTADOR PÚBLICO NACIONAL.

ACTIVIDAD DE ACOPIO DE CEREALES.
TRATAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LOS
INGRESOS BRUTOS

CECILIA MELAZZI.
ABRIL 2011

1-Introducción	Pág. 2
2-Características del impuesto sobre los ingresos brutos	Pág. 3
3-Descripción de las actividades realizadas por acopios	Pág. 4
4-Tratamiento de la Base Imponible	Pág. 6
5-Convenio Multilateral	Pág. 12
5.1 Aplicación del Convenio Multilateral	Pág. 12
5.2 Régimen General	Pág. 14
5.2.1 Componente ingreso	Pág. 15
5.2.1.1 Operaciones entre presentes	Pág. 15
5.2.1.2 Operaciones entre ausentes	Pág. 17
5.2.2 Componente gasto	Pág. 19
5.2.2.1 Atribución de los gastos	Pág. 21
6-Determinación del coeficiente unificado	Pág.23
7-Inicio y Cese de actividades	Pág. 25
8-Regimenes Especiales Art 13-11 y 9	Pág. 28
8.1 Art 13 3° párrafo	Pág. 28
8.1.1 Análisis Normativo del artículo 13 3° párrafo	Pág. 29
8.2 Art. 11 Reg. Especial	Pág. 35
8.3 Artículo 9 Transporte	Pág. 37

1-Introducción:

El trabajo pretende lograr determinar cual es el tratamiento en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos para aquellos acopios ubicados en la Provincia de Buenos Aires, teniendo en cuenta que, los acopios no se dedican a la actividad exclusiva de acopio de granos sino que en forma complementaria realizan otras actividades, como así también que en determinados momentos realizan solo compra venta de cereal y en otras ocasiones actúan como intermediarios en dicha comercialización.

Por ultimo no debemos olvidarnos del instituto de la “mera compra”, en este punto la intención del trabajo es simplemente determinar cual debería ser el tratamiento que debe darle el acopio y si existe problemática al respecto.

2-Características del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos

Para introducirnos en el tema comenzaremos por establecer cuales son las características generales de este impuesto, para después lograr comprender como impacta en la actividad de los Acopios.

El Impuesto Sobre los Ingresos Brutos busca gravar aquellos hechos que revelan la capacidad contributiva de los sujetos. El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires dice que se considera hecho imponible al **ejercicio habitual y a titulo oneroso**, detallando a continuación una serie de actividades a modo de ejemplos.

¿Que se entiende por ejercicio habitual de una actividad? Debe ser entendido como el desarrollo de hechos, actos u operaciones alcanzados por el impuesto, con prescindencia de su cantidad cuando las mismas se efectúan por quienes hacen profesión de tales actividades. El ejercicio discontinuo de dichas actividades, no hace perder al sujeto su calidad de contribuyente. “A Titulo Oneroso” implica que la actividad debe ser ejercida con el propósito de lucro, es decir buscando una contraprestación (en dinero o especie), que va a ser el ingreso bruto por el cual se va a pagar el impuesto.

El hecho imponible como sostiene Dino Jarach es un conjunto de hechos o situaciones descritos por la ley como presupuestos generadores de la obligación tributaria. Existen cinco aspectos a tener en cuenta vinculados al hecho imponible:

- a) Aspecto Espacial (Territorialidad): alude al ámbito de aplicación
- b) Aspecto Temporal: momento en el que se genera la obligación, nacimiento del hecho imponible
- c) Aspecto Subjetivo: Vincula el hecho imponible con el sujeto sobre quien recae la obligación
- d) Aspecto Cuantitativo: se refiere a la base del impuesto.
- e) Aspecto Objetivo: acá hay que ver si se trata del ejercicio habitual de la actividad.

El impuesto se liquida sobre la base de los ingresos DEVENGADOS durante el periodo fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. El impuesto sobre los Ingresos Brutos considera como periodo fiscal el año calendario, aunque la legislación de la provincia de Buenos Aires establece realizar pagos mediante anticipos mensuales para terminar confluyendo en la liquidación anual del impuesto.

Cabe remarcar la importancia del aspecto espacial señalado anteriormente ya que es a través de este que se establece un límite a las pretensiones de los fiscos locales.

Cuando las actividades son realizadas en su totalidad en un determinado territorio no se presentan problemas, pero hoy en día las múltiples actividades y la expansión de los procesos productivos plantean aspectos conflictivos, cuando un mismo sujeto realiza actividades en varias jurisdicciones.

Para evitar este problema, existe el Convenio Multilateral, que como señala Dr. Bulit Goñi, tiene como objetivo evitar la superposición impositiva recortando la competencia de los fiscos.

(1)

Por este medio, se establece la manera de distribuir la base imponible entre las distintas jurisdicciones en las que el sujeto realiza su actividad, evitándose de esta manera que se produzca doble o múltiple imposición.

3-Descripción de las actividades realizadas por acopios

La empresa acopiadora de cereales, a los fines de este trabajo, es la que tiene como actividad principal el acopio de granos para su posterior comercialización.

Esa comercialización puede asumir dos formas: **la compraventa** (F 1116B), es cuando el acopiador adquiere la mercadería para luego venderla por su cuenta o **la consignación** (F 1116 C), cuando el acopiador vende el cereal a terceros por cuenta del productor.

(1) Bulit Goñi "Convenio Multilateral", Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) Doc 946 Pág. 10.

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

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

Los acopios también suelen realizar explotación agropecuaria, ya sea con campos propios o de terceros.

Una actividad muy frecuente es el CANJE. Los canjes en el sector agropecuario están orientados a la compra de agroquímicos, fertilizantes, herbicidas, combustibles. Este tipo de operatoria le permite al sector agropecuario financiar al productor, con negocios a futuro. El productor de esta manera logra contar con los insumos y se compromete a la entrega de cereal en el futuro.

En este caso el productor entrega cereal por la adquisición de insumos al acopiador y dicho cereal recibido en “propiedad” por el acopiador, como pago de los insumos comprados.

En consecuencia, para respaldar la operación de entrega de los cereales por parte del productor en cancelación de la adquisición de agroquímicos, corresponde formalizar dicha operación mediante el formulario C-1116 B cuya finalidad es formalizar la operación de compraventa del grano entre el productor agropecuario y el comprador.

En cuanto a su actividad de acondicionamiento del grano, el acopio recibe los granos de los productores en calidad de depósito, limpiándolos, secándolos y seleccionándolos; luego estos se almacenan en silos y depósitos confundiendo con otros de calidades y cantidades diferentes. De esta mezcla resultará la aparición de un grano diferente.

El movimiento de silo a silo y/o galpones, provoca mermas, al igual que la pérdida de granos ardidos, que se pudren o son atacados por hongos y gorgojos, lo cual produce

distorsiones entre las cantidades de granos entregados en depósito y las que se mantienen en existencia.

Estas mermas deben estar documentadas ya que ante una inspección del fisco deberá el acopio poder justificar dichas diferencias.

4-Tratamiento de la Base Imponible.

El Art. 2 del Convenio Multilateral le permite al Acopio distribuir los ingresos entre las distintas jurisdicciones en las que desarrolla su actividad. (2)

Luego cada jurisdicción tendrá derecho a aplicar sus normas impositivas sobre la proporción de base imponible que le fue asignada como si se tratara de un contribuyente local.

Para analizar esta cuestión consideramos el tratamiento que le da la Provincia de Buenos Aires a la base imponible determinada por los Acopios.

El artículo 165 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires dice:”La base imponible estará constituida por la diferencia entre los precios de compra y venta en los siguientes casos:

d) Comercialización de productos agrícola-ganaderos efectuada por cuenta propia o por los acopiadores de esos productos.

Para entender esta forma de determinación de la Base Imponible tenemos que tener en cuenta cual es la actividad realizada por los acopiadores de cereales.

(2) Este artículo se desarrolla mas adelante, al referimos específicamente al Convenio Multilateral

Los Acopios reciben de sus clientes los cereales, en calidad de depósito, limpiándolos, secándolos y curándolos previamente a su almacenaje y depósito en los silos.

Muchas veces como se trata cantidades pequeñas el acopiador adquiere el cereal para luego venderlo a terceros.

En los silos vamos a encontrar, cereal de propiedad de los productores, de propiedad del acopio y de propiedad de terceros compradores.

Este sistema de determinación de la base imponible por diferencia de compra y venta resulta práctico y razonable teniendo en cuenta las características de estacionalidad de la actividad.

La disposición normativa 1/2004 en su artículo 626 establece que se deberá presentar un formulario haciendo expresa la intención de liquidar de acuerdo al Art. 165 CF, de no cumplirse con este requisito formal se consideraba que el contribuyente opto por liquidar el gravamen sobre la totalidad de los ingresos. El régimen opcional fue derogado por ley 13.404, por lo cual en la actualidad, los acopiadores siempre deben liquidar por diferencias.

La aplicación de este sistema de diferencia de compra y ventas, consiste en deducir de los ingresos por ventas de un periodo, el monto de las compras efectuadas en el mismo.

Por la estacionalidad de la actividad ocurre que hay periodos donde el monto de las compras es superior al de las ventas, sobre todo luego de las cosechas que son los periodos donde se producen las mayores cantidades de compras.

Este sistema surge de la disposición normativa B N° 1/85 y permite trasladar la base negativa al periodo siguiente, pero siempre dentro del mismo periodo fiscal.

Sin embargo esta disposición fue modificada por la Disposición B 1/95 y su la actual 1/2004 donde se elimino la aclaración que hacia la disposición 1/85 en cuanto a que esta compensación solo debía hacerse dentro del periodo fiscal.

Al eliminarse esta aclaración el TFA entendió que esa base negativa podía ser trasladada al periodo fiscal siguiente.

Igualmente la situación no vario demasiado dado que con la anterior disposición 1/85 si bien no se podía trasladar base negativa al próximo periodo fiscal, lo que se hacia es recalcular el impuesto y compararlo con lo pagado, si de este caculo surgía una diferencia a favor del contribuyente este lo podía tomar como crédito fiscal en el periodo fiscal siguiente. La posibilidad de tomar el crédito fiscal, está establecida en el Código Fiscal de la provincia de Bs. As (art. 93 C. F.).

Ejemplo Práctico diferencia precio compra y venta.

Mes de Enero 2009:

Ventas 01/2009	\$ 40000
Compras 01/2009	\$50000
Base 01/2009	- \$ 10000

Mes de Febrero 2009:

Ventas 02/2009	\$ 80000
Compras 02/2009	\$50000
Base 02/2009	\$30000
Base 01/2009	-\$10000
Base 02/2009	\$20000

Sobre esta base en el mes de febrero se aplica la alícuota correspondiente y así se obtiene el impuesto determinado.

Todos los meses se repite el mismo procedimiento, hasta llegar a diciembre. Si en ese último mes hay Base Negativa, de acuerdo a la Disposición 1/85, no se podía trasladar al año siguiente.

Pero lo que podía hacerse era recalcular el impuesto determinado por todo el periodo fiscal y si de ese cálculo resulta que se ha pagado en exceso, entonces, trasladar al siguiente período fiscal, el impuesto determinado en exceso, como “crédito fiscal”, y en ese concepto deducirlo de los pagos de las posiciones posteriores.

Supongamos que durante el año obtuvimos las siguientes Base Imponibles en cada uno de los meses:

Enero	-\$10000
Febrero	\$30000
Marzo	\$ 10000
Abril	\$20000
Mayo	\$ 40000
Junio	-\$5000
Julio	-\$2000
Agosto	-\$8000
Septiembre	-\$1000
Octubre	-\$ 2000
Noviembre	-\$3000
Diciembre	\$10000
Total Base Imp.	\$ 79000
X Alic. 4.10%	\$3239

Es decir, que \$ 3239 es el impuesto que se debería haber pagado durante todo el año.

Ahora sumamos todos los anticipos pagados durante ese mismo período fiscal:

Enero	\$ 0.00
Febrero	\$1.230
Marzo	\$410
Abril	\$820
Mayo	\$1.640
Junio	\$0.00
Julio	\$0.00
Agosto	\$0.00
Septiembre	\$0.00
Octubre	\$0.00
Noviembre	\$ 0.00
Diciembre	\$410
Total Anticipos	\$4.510

El contribuyente ha ingresado \$ 4510 cuando le correspondía ingresar \$3239, con lo cual esta diferencia de impuesto en exceso se traslada a la primera posición del período fiscal siguiente, como “crédito fiscal”.

Primer posición del año siguiente (enero)

Ventas Enero	\$ 50.000
Compras Enero	-\$10.000
Base Enero	\$ 40.000
Impuesto Enero	\$ 1.640
Crédito Fiscal periodo anterior	\$1.271
Diferencia de Impuesto a ingresar (Enero):	\$369

Ahora bien, hoy con la actual Disposición 1/2004 no es necesario este calculo ya que la norma de acuerdo a la interpretación del TFA nos permite trasladar directamente la base negativa al mes de enero del año siguiente sin necesidad de recalcular el impuesto y de determinar si hay crédito fiscal.

Conclusión: esta opción que vino a establecer el Art. 165 para los acopios resulta sumamente razonable y practica desde mi entender , debido a la característica de estacionalidad que tienen los acopios, donde en los meses posteriores a la cosecha se realiza la mayor cantidad de compras y luego en meses siguientes se comienzan a efectuar las ventas.

5- Convenio Multilateral

5.1- Aplicación del Convenio Multilateral

El Art. N° 1 de la Ley de Convenio Multilateral dice:” 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 mas jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas...”

Acá nos encontramos con dos elementos. El elemento actividad y el elemento ingresos.

En cuanto al elemento actividad hay que resaltar que no importa en que magnitud se realice la actividad en más de una jurisdicción para que caiga dentro de la orbita del Convenio.

El gasto es el que da sustento territorial, de tal manera que si realizo un gasto en una jurisdicción y obtengo ingresos en otra, ambas jurisdicciones, por tratarse de un proceso único deberán distribuirse los ingresos obtenidos.

Los gastos que dan origen a ese sustento territorial son los propios de la actividad y por ende vinculados al hecho imponible.

Los ingresos que se obtienen de la actividad interjurisdiccional, constituyen la retribución por todo el proceso único, aunque se materialicen en una sola jurisdicción.

Hay dos teorías en cuanto al Convenio Multilateral, una de ellas es la de “Convenio – Sujeto” según la cual la unidad del proceso económicamente inseparable se concreta en el sujeto que realiza la actividad, porque todas sus acciones confluyen en él.

Esta interpretación tiene origen en una vieja Resolución de la Comisión Arbitral (caso Canale, Angelaccio y Cia). En este caso concreto la firma vendía implementos agrícolas en una sola jurisdicción, mientras actuaba como acopiadora de cereales en forma interjurisdiccional.

La solución de que todos los ingresos del contribuyente, deben incluirse en el convenio, sin distinguir la forma en que se ejerce la actividad, fue modificada años después por ese organismo, pero la Comisión Plenaria anuló la decisión confirmando el anterior criterio.

La teoría de “Convenio –Actividad” entiende que un mismo sujeto puede realizar pluralidad de actividades.

Bulit Goñi dice que para que ello suceda las actividades deben ser separables económicamente.

De esta manera un sujeto podría ser contribuyente local por una actividad y contribuyente de convenio por otra actividad. Ello sucederá cuando atendiendo a sus finalidades, sus actos integren más de un proceso económico, como sucede cuando el contribuyente posea por ejemplo un comercio en varias jurisdicciones y un establecimiento agropecuario localizado en una sola de esas jurisdicciones. En este caso existen dos actividades conceptualmente escindibles, y solo la primera se ejerce interjurisdiccionalmente como un proceso económico único.

La práctica ha demostrado que la tendencia tanto del fisco como de los contribuyentes es hacia la teoría de Convenio –Sujeto, sobre todo por la simplicidad de las tareas.

La actividad es un proceso económicamente único, cuando en conjunto los actos y acciones poseen una unidad de fin. El sujeto (empresa) es una unidad económica porque adopta acciones desde un mismo centro de voluntad. Desde este punto de vista la actividad es el resultado de planes y decisiones que afectan a la empresa. Por lo tanto Althabe concluye que existe una convergencia entre ambos criterios, así aunque se discriminan las actividades es dentro de un

mismo marco (empresa), ya que el sujeto que desarrolla estas actividades es normalmente único y tiene un solo centro de decisión para todas ellas.

En conclusión: hoy se aplica la teoría de Convenio sujeto y ya no existe casi discusión al respecto, entendiéndose que un mismo sujeto puede realizar varias actividades pero todas estas forman parte de un proceso económicamente inseparable.

5.2 Régimen General

Como señalamos anteriormente en principio debemos analizar las actividades realizadas por la empresa acopiadora en su conjunto para darles el tratamiento fiscal adecuado.

De esta manera si se tratan de operación independientes que tienen identidad propia, cada una de ellas tendrá el tratamiento que le corresponda, de esta forma podemos encontrarnos ante una diversidad de regimenes.

Ahora la empresa acopiadora tiene como actividad principal el acopio y comercialización de granos y luego realiza varias actividades que directamente o indirectamente tienen que ver con la comercialización de granos, o sea se trata de actividades complementarias, pero todas forman parte de un único proceso económico, es por ello que los Acopios liquidan de acuerdo al Art 2.

La ley de Convenio establece varios régimen Especiales, los cuales se aplican solo en el caso de cumplirse con las previsiones legales.

En consecuencia la generalidad es la aplicación del Art 2 del convenio multilateral y solo por excepción se aplicaran los regimenes especiales.

De acuerdo al Régimen General la materia imponible se distribuye en partes iguales:

50% en proporción de los gastos efectivamente soportados

50% en proporción a los ingresos provenientes de cada jurisdicción

A partir de ellos se determina un coeficiente de gastos y un coeficiente de ingresos, y luego ambos se refunden en el “Coeficiente Único”

A los fines de determinar tanto el coeficiente de ingresos como de gastos se toma el último Balance Comercial del año inmediato anterior y en caso de no practicarse Balance se consideran los ingresos y gastos del último año calendario.

En el caso de inicio de actividad no será de aplicación el Art. 5 sino el Art. 14, el cual establece que cuando se inicie actividad en una o varias jurisdicciones comprendidas en el Régimen General estas podrán gravar los ingresos obtenidos en cada una de ellas, pudiendo las demás gravar los ingresos restante con la aplicación del coeficiente de ingresos y gastos que corresponda.

Este régimen se aplicara hasta que se produzca cualquiera de los supuestos del Art. 5°.

Esta situación no se aplicara para el caso de los Regimenes Especiales.

5.2.1 Componente Ingreso

En cuanto a los Ingresos, no debemos computar como ingresos aquellos conceptos no alcanzados por el impuesto (Ej. donaciones), así como tampoco las excluidas de imposición (exportaciones). Sobre estas últimas la Comisión Arbitral dijo que los ingresos por exportaciones no son computables a los efectos de la distribución de la materia gravada.

También deben excluirse del calculo del coeficiente único del régimen general , a los ingresos provenientes de actividades comprendidas en los “ regimenes especiales” del convenio multilateral (Art. 6 a 13) ya que ellos establecen porcentajes fijos sobre cada operación alcanzada por los referidos regimenes.

El Art. 2 Inc. b) establece que los ingresos deben atribuirse a las jurisdicciones de las cuales provienen.Hace referencia a los contratos entre presentes y entre ausentes.

5.2.1.1 Operaciones entre Presentes.

El tema referido a la localización de los ingresos es uno de los mas arduos de resolver siendo materia de conflicto usual. La única referencia relacionada con este punto la encontramos en el

artículo 2 Inc. b), el cual se limita a establecer que ingresos serán atribuibles a la jurisdicción de donde provienen, sin aclarar cual es ese lugar. Es decir, no define cuando se debe considerar que un ingreso proviene de una jurisdicción.

Por lo tanto se suscitan distintos criterios: algunas jurisdicciones sostienen que la atribución debe realizarse en el lugar de concertación de la operación, otras consideran que debería ser el lugar del domicilio del adquirente o del vendedor y por ultimo están quienes defienden que la asignación debe efectuarse en el lugar de localización de los bienes, obras y servicios por los cuales se cobran los ingresos.

Ante el vacío normativo existente, la cuestión relativa a la atribución de ingresos fue tratada en el Proyecto de Reforma del convenio de 1988, en su artículo 18, el cual no establece un principio rector sino que a través del mismo se procuro dar solución a los distintos casos que podían presentarse en la práctica.

Según el primer párrafo del mencionado artículo, se considera que el ingreso es proveniente de la jurisdicción en que vaya a producirse la utilización económica del bien, donde se efectúe la entrega del mismo, o en el domicilio del adquirente, en ese orden y de forma excluyente, siempre que el vendedor haya ejercido actividad en ella.

Hay que señalar que el convenio de 1988 nunca estuvo vigente, el criterio se fue imponiendo a través de casos concretos que fueron resolviendo la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria.

Entonces, cuando las ventas se producen en locales permanentes no hay dudas que los ingresos deben atribuirse a la jurisdicción donde se encuentra dicho local. (3)

Cuando la venta se concreta a través de viajantes o agentes de ventas que se trasladan a otras jurisdicciones para realizar las ventas, se considera que las empresas extienden su actividad a otra jurisdicción, perfeccionándose la venta con la nota de pedido. En consecuencia, el ingreso debe atribuirse a la jurisdicción del comprador, por mas que luego este se traslade a buscar la mercadería al local principal de la empresa ya que la venta quedo perfeccionada en la jurisdicción donde se emitió la nota de pedido. Este último caso coincide con el criterio de lugar de concertación de la operación. (4)

Con relación a la prestación de servicios debe considerarse el lugar de prestación del mismo.

(5)

5.2.1.2 Operaciones Entre Ausentes

Los ingresos entre ausentes (ventas por correspondencia, teléfono, Internet), deben ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras y servicios. (Art. 1 último párrafo y Art. 2 Inc. b) C.M)

El Informe DPR Buenos Aires 61/2006 señala el caso de un acopio de cereales que atribuye los ingresos de las actividades desarrolladas en función de los siguientes criterios:

- A) Los ingresos provenientes de la reventa de semillas, bolsas y agroquímicos se atribuyen a la provincia de Buenos Aires, en razón de domiciliarse los productores en esta jurisdicción, y ser allí donde se han concertado las ventas y se encuentran los bienes objeto de la transacción.
- B) Los ingresos generados en la comercialización de productos agrícolas –efectuada en la Bolsa de Cereales– se asignan a la Ciudad de Buenos Aires, por ser esta jurisdicción el lugar de concertación de las operaciones y el domicilio de la mayoría de los corredores que intervienen en la operatoria.

Señala en su presentación que las operaciones de ventas de granos se realizan mediante la intervención de corredores de cereal que actúan en la Bolsa de Cereales y que las operaciones se acuerdan por vía telefónica, fax , correo electrónico o Internet. La empresa acopiadora entendió en esa oportunidad que debía darle a estos ingresos el tratamiento de ventas entre ausentes, asignando los mismos al domicilio de los corredores.

(3) Comisión Arbitral, Resolución 1/95 (2/2/95) y Resolución 4/95 (13/7/959, entre otras.

(4) Comisión Arbitral, Resolución 23/2001, “Eiora Automotores SA c/ Prov. de Bs. As”

(5) Comisión Arbitral, Resolución 20/2000 “TAYM c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires”

El fisco entendió que las mismas no deben ser consideradas operaciones entre ausentes sino entre presentes, dado que existe Boleto de compra venta del cereal suscripto por las partes contratantes.

Los ingresos provenientes de la actividad de acopio de cereales, realizadas con la intervención de corredores de cereales, deberán atribuirse a la jurisdicción donde se produzca la entrega de la mercadería.

Entonces el principio general es el lugar de entrega o prestación del servicio.

En las operaciones entre ausentes los ingresos deberán atribuirse al domicilio del adquirente de los bienes, obras y servicios.

Un caso que suele presentar dificultades a la hora de asignar ingresos para la determinación del coeficiente es cuando un cliente tiene un domicilio comercial y otro administrativo.

Habitualmente las empresas tienen una base de datos de sus clientes donde tienen cargado en general el domicilio legal o lugar de la administración, muchas veces no se tiene en cuenta que la entrega de las mercaderías se realiza en el depósito del cliente y que pueden diferir las jurisdicciones de ambos domicilios. Es decir puedo emitir la factura a Capital Federal donde se encuentra el domicilio administrativo del cliente y entregarse la mercadería en el depósito ubicado en la Provincia de Buenos Aires.

Esto no genera dificultades siempre que el contribuyente –vendedor - al momento de distribuir los ingresos a las distintas jurisdicciones para determinar el coeficiente de ingresos, los asigne al lugar de entrega de las mercaderías, teniendo en cuenta los datos del remito.

Siempre los ingresos deben asignarse a la jurisdicción donde se haya entregado la mercadería. (6)

Otra situación se da cuando el cliente se acerca a planta o depósito del vendedor a retirar la mercadería. Acá los ingresos se asignan al lugar del depósito o planta de donde fue retirada la mercadería

En los casos de operaciones que realizan los acopiadores podrían darse las siguientes situaciones:

(6) Comisión Arbitral, Resolución 1/2003 “Latermo SA c/ Prov. de Tucumán “

- Un acopiador con domicilio legal y comercial en la Provincia de Córdoba, realiza venta de granos con entrega sobre puerto de la provincia de Santa Fe .Los ingresos deben asignarse a esta ultima siguiendo el criterio general de lugar de entrega de los bienes.
- Un acopiador con domicilio legal y comercial en la provincia de Buenos Aires realiza consignación con entrega de granos sobre puertos de la provincia de Santa Fe. Los ingresos deben asignarse a esta ultima siguiendo el concepto de lugar de entrega de los bienes.
- En cuanto a los ingresos cobrados a los clientes por la financiación otorgada en la operación comercial, se asignan a la misma jurisdicción que la venta de mercaderías que los origino, por ser los mismos accesorios de dicha operación.

Detrás de toda la posible interpretación en cuanto a la localización del ingreso se esconden problemas de interés entre las jurisdicciones, generando un significativo grado de incertidumbre para el contribuyente, pudiéndolo dejar sometido a situaciones de gravosos incumplimientos, a pesar de no haber omitido base imponible ni impuesto determinado.

5.2.2 Componente Gasto

El gasto esta vinculado a la existencia de actividad. El elemento actividad esta en la conformación de el hecho imponible del tributo sobre el cual se aplica el Convenio.

Los gastos no solo muestran la existencia de actividad sino también cual es la magnitud de la misma.

Es importante resaltar que el Art. 4 establece que dichos gastos deberán tener relación directa con la actividad gravada.

El Art. 2 refiriéndose a los gastos utiliza la expresión efectivamente soportados. Esto significa que el gasto debe materializarse en forma concreta y no tener una realidad meramente contable (previsiones).

El Art. 4 también establece que no es necesario que se haya pagado el gasto, ya que también para los gastos se utiliza el criterio de lo devengado.

La empresa habrá efectivamente soportado el gasto aunque todavía no este pago, tendrá un obligación.

El elemento “gasto” siempre fue tenido en cuenta para dividir la base imponible. Recién con la reforma de 1960 los ingresos fueron incorporados como parámetro, hasta llegar a la situación actual de compartir ambos la mitad de la distribución (50 % gastos y 50 % ingresos).

Si vamos a la ley del Convenio vemos que no existe una definición de gastos, sino que hay una enunciación de gastos computables y no computables.

El Art. 3 dice que se computaran como gastos: los sueldos, jornales y toda otra remuneración; combustibles, fuerza motriz, reparación y conservación, alquileres, primas de seguro, y en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización etc. También se incluirán las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley del impuesto a las ganancias.

Estos gastos computables son los que indican sin duda actividad propia del contribuyente.

A continuación el Art. 3 dice que no se computaran como gastos: 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 ,el costo de las obras y servicios que se contraten para su comercialización ,los gastos de propaganda y publicidad, los tributos nacionales, provinciales y municipales, los intereses, los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del 1% de la utilidad del balance .

Nótese aquí que estos gastos excluidos no implican actividad propia sino de terceros (ej el valor de adquisición de la mercadería que se revende).

Los tributos también están excluidos porque son ajenos a la actividad de los contribuyentes.

Los intereses que es el costo del dinero tomado de terceros, tampoco implican actividad propia.

En el caso de los gastos no computables se trata de una enunciación taxativa, o sea que todos aquellos gastos no detallados en ninguna de las dos categorías serán considerados como computables.

Por analogía hay que incluir dentro del concepto “intereses “ a los gastos financieros (mantenimiento de cuentas, gastos , comisiones bancarias)

Hay que excluir también a los gastos directamente relacionados con los Regimenes Especiales cuando el contribuyente ejerce esas actividades simultáneamente con el resto de las actividades encuadradas en el régimen general.

Por ultimo deben considerarse como gastos no computables, aquellos relacionados con los ingresos por exportación.

5.2.2.1 Atribución de los gastos

Los gastos como principio general deben atribuirse a la jurisdicción donde fueron efectivamente soportados. (Art 2 CM.)

Veamos los gastos considerados por la norma como computables; la norma hace referencia a los sueldos, jornales y toda otra remuneración. Hay consenso en cuanto a que estos gastos deben atribuirse al lugar donde se cumplen las tareas retribuidas, sin importar 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 (maquinas, plantas, etc.), o sea que se asignan a la jurisdicción donde están radicados los bienes.

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 Art. 3 menciona “los gastos de compra, administración, producción, comercialización etc.” En primer lugar hay que aclarar que los “gastos de compra” no incluyen el costo de la mercadería, que es un gasto no computable. El sentido de la norma, es incluir los conceptos que impliquen un gasto necesario para el ejercicio del comercio, la industria, o profesión del contribuyente y que no estén enumerados como un gasto no computable.

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

Este mismo criterio se utiliza en la práctica para las comisiones abonadas a los viajantes o corredores.

Las amortizaciones de activos intangibles como marcas, valor llave, patentes etc. son identificables con productos de la empresa y entonces es razonable asignarlos en función de las ventas de dichos productos.

Las amortizaciones de bienes deben atribuirse al lugar de radicación de los bienes considerando las amortizaciones computables para el impuesto a las ganancias.

A continuación se detallan los gastos típicos de un acopio:

Sueldos, Jornales y Cargas Sociales

Honorarios Profesionales

Energía, teléfono y otros servicios
Mantenimiento, repuestos y reparaciones
Combustibles y 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 terceros
Amortizaciones

Según el Art. 4 los gastos de transporte se deben asignar por partes iguales entre las jurisdicciones de origen y destino.

Por ultimo los gastos no significativos serán atribuidos en la misma proporción que el resto de los gastos.

Hay gastos además de los no computables definidos por el Art. 3° que no se consideran a la hora de determinar el coeficiente unificado. Entre ellos están los gastos correspondientes a ingresos no alcanzados por el impuesto (Ej. donaciones), los que provienen de actividades no ejercidas de manera habitual (venta de un bien de uso) y los que provienen de ingreso no gravados, como por ejemplo exportaciones.

Distinta es la situación respecto de aquellos gastos vinculados a ingresos exentos, estos últimos son alcanzados por el impuesto y cada jurisdicción luego decide si esta materia imponible paga o no impuesto, con lo cual los gastos vinculados a ingresos exentos deben ser tenidos en cuenta en el cálculo del coeficiente.

No se deben considerar para el cálculo del coeficiente todos aquellos gastos vinculados a Regímenes especiales, como así tampoco los originados por diferencias de cambio.

6-Determinación del Coeficiente Unificado

Para determinar el coeficiente unificado primero hay que determinar el coeficiente de gastos y de ingresos y a partir de estos dos vamos a obtener el coeficiente unificado.

Para determinar el coeficiente de ingresos, debemos tomar los ingresos que surgen del Balance del ejercicio anterior, a estos separarlos en computable y no computables.

Luego atribuir de acuerdo a las normas del Convenio los ingresos computables a cada una de las jurisdicciones. El cociente entre el ingreso atribuido a cada una de las jurisdicciones y los ingresos computables totales nos dan el coeficiente de Ingresos de cada jurisdicción.

INGRESOS DE LA PROVINCIA DE BS AS / Total Ingresos Computables = COEFICIENTE DE INGRESOS BS AS

Para la determinación del coeficiente de gastos de cada jurisdicción también debemos separar los gastos computables de los no computables, luego hacer el cociente entre el total de gastos computables asignados a cada jurisdicción y el total de gastos computables, obteniéndose el coeficiente de gastos de cada jurisdicción.

GASTOS DE LA PROV DE BS AS / Total de Gastos Computables = COEFICIENTE DE GASTOS DE BS AS

Por último de la suma del coeficiente de ingresos más el coeficiente de gastos dividido dos, se obtendrá el **COEFICIENTE UNIFICADO** por cada una de las jurisdicciones.

Coeficiente de ingresos Bs. As + Coeficiente de Gastos Bs. As = Coeficiente Unificado Bs. As

Mensualmente al liquidar el impuesto sobre los ingresos brutos, se aplicará sobre la base imponible de mes (ventas netas de IVA), el coeficiente unificado correspondiente a cada jurisdicción y de esta manera se distribuye la base imponible del mes entre las distintas jurisdicciones en las que se encuentra inscripto el contribuyente.

7-INICIO Y CESE DE ACTIVIDADES

El artículo 5 y 14 del Convenio Multilateral, así como la Resolución 1/2007 son las normas a través de las cuales se trata tanto el inicio como el cese de actividades.

El artículo 14 establece que no es de aplicación el artículo 5 cuando se inicia y cuando se produce el cese de actividades. La razón de esto es que la aplicación del Art. 5 en esta situación produciría una distorsión.

Esta situación no se plantea en los regímenes especiales, la única salvedad es el Art. 13 donde se puede producir la aplicación simultánea con el régimen General del Art. 2.

En el Régimen General resulta entonces de importancia la aplicación del Art 14, que plantea que la totalidad de los ingresos originados en las nuevas jurisdicciones que inician actividades corresponde atribuirlos directamente a dicha jurisdicción, sin incorporarlos a la distribución del coeficiente unificado. Esto es lo que se llama “atribución directa”.

La iniciación de actividades esta reglada por el Art. 14, la o las jurisdicciones podrán gravar el total de los ingresos obtenidos en cada una de ellas, pudiendo las demás gravar los ingresos con aplicación del coeficiente unificado.

La Comisión Arbitral entiende como inicio de actividades a la primera facturación realizada.

En el caso Autchan SA el contribuyente considero como inicio de actividades a la fecha de inscripción en IGJ que es cuando se producen los primeros gastos y el contribuyente entiende que resultan suficientes para determinar sustento territorial, sin embargo la Comisión Arbitral concluye que debe considerarse el momento en que se generan los ingresos .

En cuanto al inicio de actividad se pueden presentar dos situaciones: 1) que el contribuyente inicie actividad (“nuevo” para todas las jurisdicciones), y 2) se trate de un contribuyente local que inicia actividad en una nueva jurisdicción pasando a ser contribuyente de Convenio o un Contribuyente de Convenio que incorpora una nueva jurisdicción .

Esta distinción queda plasmada en la Resolución 1/2007.

La situación del *contribuyente que inicia actividad* esta descrita en el Art. 4 de la Resolución 1/2007 cuando el mismo establece que en caso de inicio de actividad se aplicara el Art. 5 del CM siempre que en el balance comercial se den dos condiciones: a) la existencia de ingresos y gastos cualquiera sea la jurisdicción a la que resulten atribuibles y b) un periodo de actividad no inferior a noventa días corridos anteriores a la fecha de cierre del ejercicio comercial.

Entonces si el periodo de actividad resulta menor a 90 días hay que atribuir a cada jurisdicción el total de ingresos que se produzca en cada una de ellas.

Si dicho periodo de actividad es mayor o igual a noventa días, deberán considerarse los ingresos y gastos que se produjeron durante este periodo irregular y calcular sobre dicha base el coeficiente único aplicable al próximo año. Mientras tanto deberán asignarse los ingresos de forma directa, o sea en la jurisdicción en que se produzcan.

Estos criterios mencionados se aplican también a aquellos contribuyentes que no lleva contabilidad.

El Art. 5 Resolución 1/2007, prevé la situación de los periodos siguientes al que se calcula el coeficiente único estableciendo que el contribuyente continuara aplicando el art 14 de asignación directa de ingresos durante los meses de enero a marzo y a partir de abril se aplicara el coeficiente unificado que surja del ultimo balance comercial y se ajustaran las liquidaciones de los tres primeros meses. La razón de esto es darle al contribuyente un plazo prudencial para que pueda calcular el coeficiente unificado.

Ahora, analicemos el caso de un *contribuyente que inicia actividad en una nueva jurisdicción*.

El Art. 6 Resolución 1/2007 establece “los contribuyentes locales así como los de Convenio Multilateral, que inicien actividades en una o varias jurisdicciones, aplicaran el procedimiento del Art. 14, hasta que a los fines de la distribución dispuesta por el Art. 5 se cuente con un balance en el que se registren ingresos y/o gastos correspondientes a la jurisdicción que incorporan.”

En este caso no se aplica la condición descripta para el caso de inicio de actividad que requiere un periodo mayor a noventa días de actividad para la determinación del coeficiente unificado, aunque el periodo sea menor igual deberá ser utilizado el balance para la determinación del coeficiente unificado de la nueva jurisdicción.

Hasta que no se cierre el balance que refleje actividad de la nueva jurisdicción, los ingresos se atribuirán en su totalidad a ella y las demás jurisdicciones aplicaran el coeficiente unificado como si ninguna jurisdicción nueva se hubiese incorporado.

Obviamente como mencionamos en el caso de inicio de actividad en este caso también el contribuyente durante los meses de enero, febrero y marzo seguirá aplicando el Art. 14 asignación directa, y recién en abril comenzara a aplicar el coeficiente unificado, ajustando las liquidaciones de los tres primeros meses.

El artículo 14 CM también prevé el caso de cese de actividad.” En los casos de cese de actividades en una o varias jurisdicciones, los contribuyentes o responsables deberán determinar nuevos coeficientes unificados conforme Art. 2., los que se aplicaran a partir del primer día del mes inmediato siguiente a aquel en que se produce la baja”. Los nuevos índices resultan de no considerar para el cálculo los ingresos y gastos de la jurisdicción en la que se produjo la baja.

La Resolución 1/2007 en su Art. 3 prevé que hay cese cuando “producido el hecho y no existiendo ingresos atribuibles a la jurisdicción según las normas del Convenio, haya sido

comunicado a la autoridad de aplicación del tributo, cumpliendo los recaudos formales que cada legislación local establece al respecto”.

Según Althabe sin perjuicio de que la falta de comunicación puede ser sancionada como un incumplimiento a los deberes formales, el cese se produce con la interrupción de la actividad, aunque esta circunstancia no sea comunicada al fisco.

8-Regimenes Especiales .Cuando liquidar por Régimen Especial en un Acopio de Granos?

Los Acopios en general suelen realizar diversas actividades con lo cual resulta necesaria analizar la posibilidad de la aplicación de los Regimenes Especiales.

A continuación se realiza un análisis de los Regimenes Especiales Art 13 3° párrafo, Art 11 y Art 9.

8.1- Art 13 3° párrafo

Antes de comenzar a analizar el Art. 13 párrafo 3° , debemos mencionar el 1° párrafo de dicho artículo el cual es aplicable a los productores agropecuarios. El primer párrafo de este artículo se aplica para la venta de productos agropecuarios a diferencia del 2° y 3° párrafo que se aplican para la compra.

El primer párrafo tiene su base en la venta fuera de la jurisdicción productora de productos de la industria vitivinícola y azucarera y de los productos primarios en general.

Para su aplicación es necesario que exista desplazamiento físico fuera de la jurisdicción, los productos deben ser despachados por el propio productor, sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora. Si entonces se da esta situación, se aplicara el Régimen Especial, de lo contrario se aplicara el Régimen General del Art. 2.

Este primer párrafo no es aplicable a los acopiadores salvo que a la vez tengan el carácter de productores agropecuarios.

El 3° párrafo del Art 13 se refiere a la **mera compra** de productos agropecuarios, forestales, mineros y /o frutos del país, con lo cual lo deberíamos analizar si al liquidar ingresos brutos en un acopio de cereal, tenemos que distribuir base imponible de acuerdo a lo previsto por este régimen especial.

Antes de comenzar hay que aclarar que solo hay “Mera Compra” cuando el sujeto que realiza la compra no tiene actividad en esa jurisdicción, es decir, el sujeto debe limitarse a la sola (mera) compra de productos primarios ya que cualquier otra actividad lo convierte en sujeto de Convenio en virtud del Art. 1 y no de las disposiciones especiales del Art. 13.

Este párrafo exige: que el producto sea comprado en la jurisdicción productora para luego ser industrializado y vendido fuera de esa jurisdicción.

Además exige que en la jurisdicción productora la actividad del productor no este gravada.

En cuanto a la asignación de la base imponible la ley dice:” Se atribuirá en primer termino a la jurisdicción productora el 50% del precio oficial o corriente de plaza a la fecha y en el lugar de adquisición. Cuando existan dificultades para establecer este precio, se considerara el equivalente al 85% del precio de venta obtenido. La diferencia entre el ingreso bruto de la venta y el importe mencionado será distribuido entre las jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen con aplicación del Art. 2.

Obviamente cuando la ley se toma el 85% lo que se asigna es el 50% de ese 85% ya que este ultimo es el equivalente al precio de plaza.

La norma aclara que en el caso de que la jurisdicción productora grave la actividad del productor la atribución se hará conforme el Art.2

Deben aplicar entonces este régimen aquellos acopiadores que compren granos en jurisdicciones donde el productor no esta gravado o esta exento, y siempre que el Acopio no desarrolle en dichas jurisdicciones actividades propias , porque de ser así ya no habría “ Mera Compra” y debería liquidarse por el Régimen General.

8.1.1 Análisis normativo del Art 13 3º párrafo

Durante el transcurso del año 2007 los órganos que regulan la aplicación del régimen del Convenio Multilateral han dictado resoluciones relativas a la aplicación del instituto de la mera compra.

El instituto de la mera compra se encuentra normado en el tercer párrafo del Art. 13 del Convenio Multilateral, de su lectura surge que deben cumplirse concurrentemente los siguientes requisitos:

- no se trate de bienes mencionados en el segundo párrafo del Art. 13 del Convenio Multilateral (tabaco, quebracho, algodón, arroz, lana y frutas)
- la actividad del productor se encuentre exenta en la jurisdicción de origen, y
- la industrialización o comercialización del bien se realice fuera de la jurisdicción productora.

Actualmente el Art. 13 3º párrafo es uno de los mas conflictivos y de difícil interpretación del Régimen de Convenio.

Entre las cuestiones debatidas pueden detallarse:

- Sustento territorial :si bien ambos órganos (CA y CP) coincidieron en la necesidad del sustento territorial para que proceda la aplicación del instituto de la mera compra, la Comisión Arbitral dispuso que este se determinaba a través de hechos fácilmente identificables como ser el lugar de entrega de los bienes, mientras que la Comisión Plenaria relativizó el concepto de hacerlo dependiente de los hechos y pruebas de cada caso en particular, lo que en la practica implica mantener el marco de incertidumbre respecto a su generación.

- Necesidad de ingresos para la atribución de base imponible: Esta era una de las cuestiones mas controvertidas que había dividido a la doctrina y que se consideraba resuelta a partir de lo manifestado en la Resolución CA 32/2005, donde expreso que ...” cuando la norma especifica que , para el caso de la mera compra, se asigna en proporción a los ingresos no se pretender significar que el valor de la compra es lo inmediatamente atribuible sino que ese valor es el parámetro que se toma para detraer de los ingresos totales una parte de estos para en su oportunidad , atribuirlos a la jurisdicción productora , mientras que el resto de ellos se asigna en función del régimen previsto en la misma disposición “. Sobre la base de esto se interpretó que hasta que no existieran ingresos gravados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no correspondía la aplicación del instituto de la mera compra.

- Destino final de los productos: esta cuestión esta relacionada al punto anterior donde se plantea la necesidad de la existencia de ingresos. Señalando que la aplicación de la mera compra no podía declinar la potestad de eximir al comprador cuyos ingresos provinieran de exportaciones. En virtud de esto se interpretaba que si los productos tuvieran como destino la exportación, estos no serian gravados por el instituto de la mera compra, toda vez que resultaba el instituto una forma de distribuir ingresos.

- Compras a sujetos distintos de los productores: Con relación a este punto la Comisión Arbitral, a través de la Res CA 32/2005, interpreto que se encontraban excluidos del citado instituto “aquellas situaciones en las que la compra se realiza a acopiadores, secaderos o cualquier otro sujeto que adquiere los productos al productor agrícola, para luego procesarlos para su acondicionamiento o venderlos en el mismo estado en que los adquirió”. En idéntico sentido la Comisión Plenaria había expresado que la intención de este instituto era evitar que la jurisdicción productora se vea perjudicada por la extracción de sus productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país sin abonar tributo alguno, lo que no se produce en el caso de que las ventas sean

efectuadas por terceros. Sobre esta base se interpreto que la mera compra no resultaba de aplicación en el caso de compras efectuadas a sujetos distintos de los productores.

Esta era la situación respecto de las cuestiones más trascendentes del instituto de la mera compra antes de los cambios interpretativos de la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, analizados a continuación:

A los efectos de la aplicación del instituto, la Comisión Arbitral modifico el criterio adoptado por la Resolución 32/2005: debe considerarse como una actividad gravada, ya que si se esperara la existencia de ingresos, esta quedaría fuera de imposición.

A igual interpretación llego la Comisión Plenaria en la Resolución 1/2007 al señalar que el instituto de la mera compra no necesita la existencia de ingresos para su aplicación, por cuanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se rige por el criterio de lo devengado.

Ello significa que el hecho imponible se genera con el desarrollo de la actividad, sin necesidad de que esta se ejecute juntamente con la obtención de ingresos .

Alberto Farina entiende “que la determinación de a base imponible requerirá necesariamente de un ingreso. Este se producirá con la venta de los productos adquiridos. El hecho de que la mayoría de las jurisdicciones reconozcan como actividad a los actos de compras, no altera esta conclusión puesto que lo que el tercer párrafo del Art. 13 CM, establece es la forma en que se deben distribuir los ingresos brutos atribuibles a la jurisdicción a la cual se le asigna el ejercicio de la mera compra.”

-Destino final de los productos: La Comisión Arbitral expresa en la resolución 10/2007 que no corresponde analizar cual es el destino final de las compras realizadas , sino que la mera compra adquiere relevancia por si mismo y al no contemplarse exención alguna debe atribuirse íntegramente la base a la jurisdicción productora.

Por otro lado la Comisión Arbitral en la Res 33/2007 expresa que no corresponde considerar el destino de granos adquiridos como materia prima de productos finalmente exportados, puesto que al salir de la jurisdicción productora estos pierden identidad y se transforman en un producto completamente distinto del original.

Surge así una clara dicotomía entre las dos resoluciones emanadas de la misma Comisión Arbitral. Mientras una expresa que la exención no resulta pertinente, en la otra se manifiesta que la transformación del producto es la que implica la improcedencia de la exención.

Bajo este análisis , ignorar que el destino final de los bienes es la exportación – ya sea en el mismo estado o luego de un proceso de transformación –y que por ello se encuentran eximidos del gravamen , violenta los fundamentos que originaron el dictado del Convenio Multilateral al generar una doble o múltiple imposición por el solo hecho de desarrollar un proceso productivo en mas de una jurisdicción .

En efecto, si los contribuyentes adquirieran los productos y los industrializaran para su exportación en la provincia de Chaco o Salta, no deberían generarián materia gravada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en dicha jurisdicción. Ello ya que no existiría “mera compra” en los términos del referido tributo, por la inexistencia del gravamen en operaciones de exportación.

Ahora bien bajo interpretación de la Comisión Arbitral, si los contribuyentes ejercen la actividad en dos o mas jurisdicciones, el tratamiento exentivo previsto en la jurisdicción de Chaco y Salta decae, por la aplicación de la “mera compra”.

Esto genera una discriminación que aparece como inconstitucional al violar el principio de igualdad establecido por el Art. 16 de la Constitución Nacional.

Compras a intermediarios La Comisión Arbitral señala en la Resolución 10/2007 que las compras de productos incluidos en el tercer párrafo del art 13 del Convenio Multilateral

realizadas por la compañía a acopiadores y cooperativas, se encuentran comprendidas en el precepto bajo análisis .

El fundamento es que ni el Código tributario de la provincia de Chaco ni el régimen del Convenio Multilateral establecen exigencia alguna de la condición de vendedor para la procedencia de la mera compra.

Esta interpretación es compartida por la Comisión Plenaria.

Corresponde señalar, que estas opiniones revierten totalmente lo manifestado por ambos órganos en las resoluciones CA 32/2005 CP 7/2003 y 09/2003.

Según Farina si la venta de los productos señalados es realizada por acopiadores, corredores u otros sujetos, no existe pérdida de la base imponible para la jurisdicción productora, puesto que estos resultan alcanzados por el Impuesto a los Ingresos Brutos, debiendo tributar como contribuyentes locales o de Convenio según corresponda.

Se desconocen las razones que llevaron a ambos organismos a modificar su opinión.

Sin embargo, de ratificarse esta postura, la jurisdicción productora obtendría no solo la atribución de la base imponible realizada por los intermediarios sino que a ello se le agregaría la base imponible generada por la mera compra , lo que implicaría un incremento injustificado que desnaturaliza no solo el instituto, sino también al propio régimen del Convenio Multilateral.

En efecto, supongamos el caso de que un acopiador domiciliado y con instalaciones de acopio en provincia de Salta almacene granos no solo originados en dicha jurisdicción sino también en otras provincias, como ser Jujuy y Formosa.

Hemos indicado que la Comisión Arbitral interpreta que una vez traspasada la jurisdicción provincial en la que se originan, los granos pierden identidad, por lo que bajo este entender debería abonarse el gravamen en oportunidad de la extracción de los granos de las provincias productoras de Jujuy y Formosa, por la aplicación de la mera compra y nuevamente debería tributarse al salir los granos de la jurisdicción de Salta, ya que no se le reconocería identidad y por lo tanto el Fisco salteño tendría potestades para entender que los cereales fueron producidos en su jurisdicción.

Todo esto lleva a concluir que el instituto de la mera compra debe comprenderse en justa medida, puesto que de lo contrario se incurriría en excesos no pretendidos por el legislador.

La Corte Suprema ha afirmado que las leyes deben entenderse de manera tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación.

Según Farina tanto la resolución 10/2001 como la 33/2007 son objetables. Exigir el pago del tributo sin que se haya generado el correspondiente ingreso se encuentra en pugna con la ley de coparticipación federal de impuestos.

Por otro lado se produce una injustificada discriminación entre aquellos sujetos que realicen una actividad de compra y exportación de productos agropecuarios dentro de una jurisdicción, respecto de aquellos que desarrollen su proceso productivo mediante la participación de alguna otra jurisdicción, lo que atenta contra la libre circulación territorial.

Al ignorar cual es el destino final de los productos, no solo se está transgrediendo las pautas de la Ley de coparticipación, sino también los principios del propio Convenio Multilateral, puesto que el desarrollo de actividades en más de una jurisdicción se encuentra sometido a una doble o múltiple imposición. Esto se agrava bajo la interpretación de que el instituto de la mera compra resulta aplicable aun cuando el sujeto vendedor no sea el productor de ellos.

Resulta necesario que los órganos del Convenio Multilateral dicten una norma que disponga cual es la mecánica que deben considerar los contribuyentes al momento de determinar el tributo bajo este instituto. Ello brindaría el adecuado marco jurídico para que los contribuyentes efectúen la liquidación del gravamen de acuerdo al marco legal, evitando contingencias que involucren a todos los periodos no prescriptos.

8.2- Artículo 11 Régimen Especial Comisionistas y/o Intermediarios

El Art. 11 dice: “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 esta, la jurisdicción donde están

radicados los bienes podrá gravar el 80% de los ingresos brutos originados por esa operación y la otra el 20% restante”

Parece claro que la norma hace referencia a ciertos sujetos que desarrollen en forma habitual esta actividad.

Es frecuente en la consignación en la comercialización de productos e insumos agropecuarios, pero la mayoría de la doctrina considera que esta situación excede las previsiones legales de este artículo.

El acopiador, cuando realiza una consignación siempre actúa en nombre propio y por cuenta de terceros (“comitente”).

En algunas situaciones esa intermediación viene acompañada por la prestación de servicios como por ejemplo clasificación de cereales, mezcla, secados, almacenajes etc. En estas situaciones se puede observar que se exceden las previsiones legales del artículo 11.

En opinión de la Comisión Arbitral (Alberto Brea R. CA 2/1998-30/04/1998) La norma hace mención expresa a bienes radicados y se considera que estos no son otros que los de carácter material, motivo por el cual dicha norma no es extensiva a comercialización y/o prestación de servicios. (7)

Distinto es el caso de los corredores de cereales en donde el intermediario limita su actividad a acercar a las partes, sin realizar ningún tipo de actividad complementaria a la misma.

En resumen, el acopiador que realiza consignación debe aplicar para esta actividad el Régimen General del Art. 2

Hoy en día el Fisco de la Provincia de Buenos Aires cuestiona la liquidación de los acopiadores por Art. 2 ya que considera que deberían liquidar por Art. 11.

Sostienen este criterio en la Resolución 49/2009 CA, en donde la Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez Limitada liquida por el Art. 11 y el fisco de Santa Fe dice que

debería hacerlo por el Art. 2. La Comisión Arbitral en este caso concluye: que los ingresos generados por las actividades de intermediación de cereales, encuadran en el régimen previsto en el Art. 11 del Convenio.

(7) Comercialización de granos – José Alanaiz y Fanny Gabriela Goldberg

Lo cierto es que el Fisco de la Provincia de Buenos Aires ha iniciado inspecciones en los acopios sosteniendo este criterio de liquidar por Art 11. Se espera que ese Fisco revierta su posición, dado a que por los motivos expuestos con anterioridad, resulta que los acopios deben liquidar por el Art 2 de la norma del Convenio Multilateral.

8.3-Artículo 9-Transporte

Este artículo dice:” En los casos de empresas de transporte de pasajeros cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar a cada una la parte de los ingresos correspondiente al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viajes”

Como podemos observar de la lectura de este artículo, el mismo no es un régimen para la actividad de transporte sino para las empresas de transporte.

Como hemos mencionados en este trabajo los acopios suelen realizar varias actividades complementarias entre ellas podemos encontrar la actividad de transporte de cereal por cuenta propia, por la cual van a percibir un ingreso. La base imponible atribuible a dicha actividad deberá distribuirse entonces de acuerdo al régimen general.

Más allá de esta conclusión debemos mencionar que en la Resolución 50/2010 CA Huinca Cereales establece que cuando los ingresos por fletes provengan de camiones propios la liquidación deberá realizarse por el Art. 9 CM y cuando se trate de camiones de terceros por el Régimen General del Art 2. No coincido con este criterio, en primer lugar porque el Art 9 se refiere a la empresa de transporte y no a la actividad de flete en si misma y además porque no se está considerando que para el acopio la actividad de transporte es una actividad complementaria y debería liquidarse por Art. 2 siguiendo a la actividad principal.

Conclusión: hemos explicado los distintos Regimenes Especiales, y podemos concluir que los Acopios deben distribuir la base imponible de acuerdo al régimen general del artículo 2, salvo los casos en que corresponda aplicar el 3° párrafo del Art. 13.

Bibliografía

- *Althabe , Mario Enrique y Sanelli Alejandra .El Convenio Multilateral Análisis Teórico y Aplicación Práctica.*
- *Althabe, Mario. Impuesto sobre los Ingresos Brutos 3° edic Actualizada.*
- *Alaniz, José Antonio. Comercialización de granos: ingresos brutos y retenciones.*
- *Farina, Gustavo Alberto. Mera compra de productos agropecuarios.*
- *Comisión Arbitral. Resolución CA 33/07*
- *Disposición normativa 1/2004 Buenos Aires.*
- *Trabajo Convenio Multilateral Federación de Acopiadores de Cereales Comisión de Impuestos.*
- *Comisión Arbitral. Resolución 49/2009 (CA) Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez*
- *Comisión Arbitral. Resolución 50/2010 (CA) Huinca Cereales*
- *Bullit Goñi, Enrique. Convenio Multilateral., Jorge G “Nuevas consideraciones sobre el Impuesto Municipal a las Actividades Lucrativas”, Rev. Derecho Fiscal Pág. 213*

- *Ballesteros, Eduardo. V errepar, doctrina Tributaria, Pág. 129, II y III Pág. 149. (Convenio –sujeto)*
- *Resolución 8/95 del 30/11/95 “Locadora de autos c/ Prov. de Bs. As” entre otras (conformación de la base imponible)*
- *Jarach Dino en “Agenda para la reforma del Convenio Multilateral”*
- *Comisión Arbitral Resolución 15/2003 Autchan Argentina SA c/ provincia de Buenos Aires (inicio actividad).*
- *Comisión Arbitral, Resolución 23/84, (cese actividad).*
- *Comisión Arbitral, Resolución 10/2006 “Cooperativa Agrícola de la Colonia Liebig Ltda. c/ Prov. de Misiones “ (elemento actividad)*
- *Bavera M. J y Vanney C. F “Convenio Multilateral “Pág. 28, errepar. (Operaciones entre ausentes)*