CONVENIO MULTILATERAL

CPN Horacio Di Paolo

horaciodipaolo@gmail.com

Introducción

Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Características

Tributo provincial

Introducción

Sustento Territorial

Previo al análisis de la normativa, vale la pena recordar que estamos en presencia de una norma que trata “distribución de ingresos brutos” entre jurisdicciones. En tal sentido, sus disposiciones sólo resultarán de aplicación si se tiene por cumplido el presupuesto fundamental para poder utilizar el Convenio: la existencia de sustento territorial.

Ver R. (CA) 39/2006

Introducción

Interpretación del Convenio Multilateral

Artículo 27. Realidad Económica

En la atribución de los gastos e ingresos a que se refiere el presente convenio se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen.

Artículo 1 CM

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

Artículo 1 CM

¿Convenio Sujeto Convenio Actividad?

En general los Órganos de Aplicación del CM han expresado su opinión acerca de la aplicación de la denominada teoría Convenio Actividad.

La doctrina se encuentra dividida al respecto.

Santa Fe tiene la postura “convenio actividad” para los ingresos provenientes por alquileres.

REGIMEN GENERAL

Atribución de Ingresos por el Régimen General

Artículo 2 CM

Artículo 2

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

a) El cincuenta por ciento (50%) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.

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

Ante el silencio de las normas del CM ¿Qué pautas debo seguir para atribuir los ingresos a una jurisdicción?

Artículo 2 CM

Pautas tradicionales de atribución de ingresos

- **Lugar de concertación de la operación**
- **Operaciones entre ausentes**

Aplicación del último párrafo del artículo 1 del CM

"…los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1º, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios".

Artículo 2 CM

Nuevas pautas de atribución de ingresos

En los últimos años hemos presenciando nuevos pronunciamientos de los Órganos del Convenio Multilateral, los cuales parecen haber mutado el criterio tradicional de atribución de ingresos a una jurisdicción, cuando resulta de aplicación el régimen general.

Estos pronunciamientos dieron origen al dictado de la RG (CA) 14/2017 que hoy forma parte del texto ordenado.

Artículo 2 CM

En relación a este criterio, encontramos que el mismo resulta de aplicación cuando:

- El vendedor conoce con certeza el *"lugar geográfico de donde provienen los ingresos".*
- El vendedor tiene *"una relación comercial permanente y fluida con los compradores".*
- El vendedor ha emitido un respaldo documental de los bienes remitidos (remito), por lo que conoce el destino final de los bienes.

Veamos algunos casos concretos resueltos por la CA y la CP.

Artículo 2 CM

- R. (CA) 29/2008, 17/06/2008, Alfacar SA c/ Provincia de Buenos Aires

"…dadas las características especiales que se dan en el caso concreto, el vendedor, al tener una relación comercial permanente y fluida con el comprador, que es su concesionario, tiene la certeza del lugar geográfico de donde provienen los ingresos derivados de las ventas que realiza, independientemente de si las operaciones se realizaron entre presentes o entre ausentes".

Observaciones: el ingreso se atribuyó al lugar de entrega de la mercadería (depósito de Alfacar).

Artículo 2 CM

- R. (CA) 31/2011, 17/08/2011, Caolinera Patagónica SA c/ Provincia de Chubut

"Si bien la entrega de la mercadería se efectúa en la planta de la recurrente situada en la Provincia del Chubut, dadas las características especiales que se dan en el caso concreto, el vendedor, al tener una relación comercial permanente y fluida con el comprador, tiene la certeza del lugar geográfico de donde provienen los ingresos derivados de las ventas que realiza, independientemente de si las operaciones se realizaron entre presentes o entre ausentes, en la medida que exista sustento territorial en la jurisdicción del comprador".

Observaciones: el ingreso se atribuyó al lugar de entrega de la mercadería (planta de Caolinera Patagónica SA).

Artículo 2 CM

- R. (CA) 50/2011, 14/12/2011, Cosas Nuestras SA c/Provincia de Buenos Aires.

"…dadas las características especiales que se dan en el caso concreto, el vendedor, al tener una relación comercial permanente y fluida con el franquiciado, tiene la certeza del lugar geográfico de donde provienen los ingresos derivados de las ventas que realiza, independientemente de la modalidad de concreción de las operaciones"…"…deberá adecuar su determinación a fin de tomar en consideración las jurisdicciones de los domicilios de los franquiciados, teniendo en cuenta los remitos acompañados en la presentación ante la Comisión Arbitral".

Observaciones: el ingreso se atribuyó como ventas de mostrador (planta de Cosas Nuestras SA).

Artículo 2 CM

- R. (CA) 51/2011, 14/12/2011, Deutz Agrale SA c/ Provincia de Buenos Aires

"…la Provincia de Buenos Aires deberá reliquidar teniendo en consideración que los productos que vende la firma a sus concesionarios o compradores son enviados por la empresa al domicilio del comprador, y ése es el lugar de entrega, por lo que es a la jurisdicción en que los bienes se entregan a quien corresponde asignar los ingresos, sin tener en consideración si los mismos viajan por cuenta y riesgo del comprador, o lo que es igual, que el flete sea a cargo de éste".

Artículo 2 CM

- R. (CA) 35/2016, 18/05/2016, Loma Negra SA c/ Provincia de La Pampa

"…Loma Negra recibe los pedidos de compra formulados por sus clientes mediante la utilización del formulario 'Solicitud de Entrega de Materiales'…esta circunstancia desacredita los dichos de la quejosa cuando manifiesta que las operaciones se conciertan y concluyen en el lugar de entrega de los bienes esto es, en el domicilio de sus plantas situadas en la Provincia de Buenos Aires, Catamarca, Neuquén o San Juan".

Observaciones: Loma Negra atribuyó lugar de entrega de la mercadería (sus plantas)

Artículo 2 CM

R. (CP) 9/2017, 9/03/2017, Loma Negra c/Provincia de La Pampa

"…Dadas las características que se dan en el caso concreto, el vendedor, al tener una relación comercial permanente y fluida con los compradores (el cliente debe presentarse en la planta de Loma Negra que desee, debiendo presentar una solicitud de entrega de material, la cual contiene los datos comerciales e impositivos que lo identifican), tiene la certeza del lugar geográfico de donde provienen los ingresos.

Que en suma, los ingresos provenientes de las operaciones que efectúa la firma deben asignarse, en el caso, a la jurisdicción de La Pampa".

Observaciones: Loma Negra atribuyó lugar de entrega de la mercadería (sus plantas)

Artículo 2 CM

R. (CP) 25/2017, 9/11/2017, Vibrocom SRL c/Provincia de Misiones

"…respecto de la atribución de ingresos, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho en varios de sus últimos precedentes, que cualquiera sea la forma de comercialización, el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas sino que toma importancia el lugar de destino final de los bienes, que habitualmente es el domicilio del adquirente, siempre que sea conocido por el vendedor –Vibrocom S.R.L.– al momento en que se concretaron cada una de las ventas, situación en este caso perfectamente acreditada".

Artículo 2 CM

- RG (CA) 14/2017, hoy artículo 21 RG (CA) 1/2019

"Interpretar que la atribución de los ingresos brutos al domicilio del adquirente, provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1º del Convenio Multilateral y el art. 1º de la Resolución General (C.A.) Nº 83/2002, según lo previsto en el inciso b) del art. 2º del citado Convenio, se realizará siguiendo los siguientes criterios:

Artículo 2 CM

a) Venta de bienes

Los ingresos por venta de bienes, independientemente de su periodicidad, serán atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquél. Cuando no fuera posible establecer el destino final del bien, tal cual se define en el párrafo anterior, se atenderá al orden de prelación que se indica a continuación:

Artículo 2 CM

1. Domicilio de la sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente del adquirente, de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra;

2. Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente;

3. Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes;

4. Domicilio de la sede administrativa del adquirente.

Artículo 2 CM

En todos los casos, se considerarán los **antecedentes documentales que acrediten la operatoria comercial** realizada en los períodos involucrados, en la medida que no se opongan a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se verifiquen.

- ¿A que antecedentes documentales refiere?

Remitos, Guías de transporte, contratos, notas de pedido, órdenes de compra, etc….

Artículo 2 CM

b) Prestación de servicios

Salvo que tengan un tratamiento específico en el Convenio Multilateral o por normas generales interpretativas, los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas.

Artículo 2 CM

- Tratamiento específico

RG (CA) 4/2019

Interpretar con alcance general, que los ingresos provenientes de la prestación del servicio de cobertura de salud bajo la modalidad y/o sistema de pago capitado, deberán atribuirse a la jurisdicción que corresponda al domicilio del afiliado/beneficiario.

Artículo 2 CM

Ingresos no computables para la confección del coeficiente

- *Exportaciones:* Los ingresos provenientes de operaciones de exportación así como los gastos que les correspondan no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible (artículo 8, RG CA 1/2019)
- *Diferencias de cambio:* El concepto "diferencias de cambio" a los fines de la aplicación del Régimen General del Convenio Multilateral, no será computable como gasto ni como ingreso para la conformación de los coeficientes unificados correspondientes a las distintas jurisdicciones.

Artículo 2 CM

Ingresos no computables para la confección del coeficiente

- *Valor patrimonial proporcional:*

…los conceptos "Valor Patrimonial Proporcional" y "Diferencias de Cambio", negativas o positivas, que se generen por la participación en empresas o la tenencia de moneda extranjera respectivamente, no serán computables como gastos ni como ingresos, para la conformación de los coeficientes correspondientes a las distintas jurisdicciones.

Artículo 2 CM

Ingresos no computables para la confección del coeficiente. RG CA 3/2017- artículo 2 RG CA 1/2019

a) Los correspondientes a algunos de los regímenes especiales establecidos en los arts. 6° al 13 del Convenio Multilateral;

b) Los correspondientes a la venta de bienes de uso;

c) Los correspondientes a recupero de gastos, que cumplan con los siguientes requisitos….;

Artículo 2 CM

d) Los correspondientes a subsidios otorgados por el Estado Nacional, Provincial o Municipal;

e) Los correspondientes al recupero de deudores incobrables, por el valor equivalente al capital;

f) Los correspondientes al recupero de impuestos, siempre que no sea el sujeto pasivo del impuesto, que se facture por separado y por el mismo importe.

La RG CA 4/2017 aclara nuevamente que los ingresos por exportaciones no se computan….

REGIMEN GENERAL

Atribución de Gastos por el Régimen General

Artículo 3 CM

Los gastos a que se refiere el artículo 2°, son aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad.

Así, se computarán como gastos los sueldos, jornales y toda otra remuneración, combustibles y fuerza motriz, reparaciones y conservación, alquileres, primas de seguros y en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etcétera.

También se incluirán las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley del impuesto a las ganancias.

Artículo 3 CM

- Amortizaciones

R (CA) 2/2014, 19/02/2014, Ventor SA c/ CABA.

El contribuyente prorrateó la amortización del inmueble como gasto entre todas las jurisdicciones alcanzadas por el régimen general.

Indicó la CA: *"…no cabe ninguna duda que el gasto que engloba las amortizaciones del bien inmueble debe ser atribuido a la jurisdicción donde se erige, ya que no es posible que el mismo fuera soportado fuera del lugar físico donde está radicado el bien inmueble".*

Artículo 3 CM

No se computarán como gastos:

a) El costo de la materia prima adquirida a terceros destinados 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;

c) Los gastos de propaganda y publicidad;

d) Los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etcétera);

e) Los intereses

f) Los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial.

Artículo 3 CM

Otros Gastos no computables

- *Deudores Incobrables:*

Interpretar, con alcance general, que el concepto “Deudores Incobrables” no resulta computable para la confección del coeficiente de gastos. (artículo 18, RG CA 1/2019)

- *Diferencias de cambio:*

El concepto “diferencias de cambio” a los fines de la aplicación del Régimen General del Convenio Multilateral, no será computable como gasto ni como ingreso para la conformación de los coeficientes unificados correspondientes a las distintas jurisdicciones.

Artículo 3 CM

- Gastos vinculados con exportaciones

Interpretar, con alcance general, que los ingresos provenientes de operaciones de exportación de bienes y/o prestación de servicios efectuados en el país, siempre que su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, así como los gastos que les correspondan, no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible.

RG CA 4/2017

Artículo 3 CM

- Valor Patrimonial Proporcional y Diferencias de Cambio

Los conceptos “Valor Patrimonial Proporcional” y “Diferencias de Cambio”, negativas o positivas, que se generen por la participación en empresas o la tenencia de moneda extranjera respectivamente, no serán computables como gastos ni como ingresos, para la conformación de los coeficientes correspondientes a las distintas jurisdicciones.

RG CA 5/2017.

Artículo 4 CM

Atribución del gasto a una jurisdicción

Se entenderá que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ejemplo: de dirección, de administración, de fabricación, etcétera), aún cuando la erogación que él representa se efectúe en otra.

Así, los sueldos, jornales y otras remuneraciones se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren.

Artículo 4 CM

Los gastos que no puedan ser atribuidos con certeza, se distribuirán en la misma proporción que los demás, siempre que sean de escasa significación con respecto a éstos. En caso contrario, el contribuyente deberá distribuirlo mediante estimación razonablemente fundada.

Gastos de escasa significación: Se entiende por gastos de escasa significación aquellos que, en su conjunto, no superen el 10% del total de gastos computables del período y cada uno individualmente no represente más del 20% del citado porcentaje. (artículo 15, RG CA 1/2019)

Artículo 4 CM

Los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible.

Interpretar que los gastos de transporte a que hace referencia el último párrafo del artículo 4º del Convenio Multilateral, se distribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones en las que se realice el transporte, considerando cada una de las operaciones. (artículo 16, RG CA 1/2019)

Artículos 5

Art. 5°: A los efectos de la distribución entre las distintas jurisdicciones del monto imponible total, se consideran los ingresos y gastos que surjan del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior.

De no practicarse balances comerciales, se atenderá a los ingresos y gastos determinados en el año calendario inmediato anterior.

Artículos 5

RG (CA) 1/2019, artículo 88

Los coeficientes de atribución de base imponible para contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos comprendidos en el régimen de Convenio Multilateral, deben establecerse con cuatro decimales (0,0000) computándose sus fracciones por redondeo en exceso o por defecto.

Artículos 5

A) Personas Jurídicas

De acuerdo a lo señalado por el artículo 5 del texto del Convenio Multilateral, las personas jurídicas deben tomar los ingresos y gastos *que surjan del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior.*

Artículos 5

Señala el artículo 320 del Código Civil y Comercial de la Nación:

*"Están **obligadas a llevar contabilidad todas las personas jurídicas privadas** y quienes realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios".*

Artículos 5

Indica el artículo 326 del mismo ordenamiento que:

"Al cierre del ejercicio quien lleva contabilidad obligada o voluntaria debe confeccionar sus estados contables, que comprenden como mínimo un estado de situación patrimonial y un ***estado de resultados*** *que deben asentarse en el registro de inventarios y balances".*

Artículos 5

Los contribuyentes alcanzados por las disposiciones del Régimen General del Convenio Multilateral (artículo 2°), regulados por la **Ley General de Sociedades 19550**, que confeccionan Estados Contables. ¿Deben usar para determinar los coeficientes del Régimen General los Estados Contables expresados en **moneda histórica**, o bien, los **reexpresados por inflación**, de acuerdo a las normas dictadas por la F.A.C.P.C.E. y aprobadas por las jurisdicciones locales?

Artículos 5

Conforme indica la RG (CA) 25/1985, ratificada por RG (CA) 87/2003 *"Los contribuyentes regidos por la **Ley de Sociedades Comerciales**, comprendidos en el Convenio Multilateral del 18/8/1977, a los efectos del cálculo de los coeficientes de distribución de ingresos entre las diversas jurisdicciones, deberán utilizar la información que surja de los **estados contables confeccionados en moneda constante**, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 de Ley 19550 (texto ordenado por Decreto Nº 841/84)".*

Artículos 5

¿Resto de las personas jurídicas?

Visto la normativa señalada - RG (CA) 25/1985, artículo 1° y RG (CA) 87/2003, artículo 1° - los contribuyentes alcanzados por las disposiciones del Régimen General del Convenio Multilateral (artículo 2°), que no se encuentren regulados por la Ley General de Sociedades 19550 y que confeccionan Estados Contables, ¿cuales deben utilizar?

Nos referimos a personas jurídicas tales como las cooperativas, las mutuales, las fundaciones, las asociaciones civiles sin fines de lucro, las sociedades del estado, las sociedades por acciones simplificadas, etc.

Artículos 5

Como podemos observar, la normativa señalada **alcanza únicamente a las Sociedades reguladas por la Ley General de Sociedades 19550.**

No existe norma que regule la temática para el resto de las personas jurídicas.

Entonces a falta de normativa, entendemos que debemos recurrir a la jurisprudencia administrativa y/o judicial.

Artículos 5

Para dar una respuesta a este interrogante resulta relevante acudir a las conclusiones a que arribó la **Fiscalía de Estado de la Provincia de Santa Fe** al emitir el **dictamen 923/1999**. Lo importante del dictamen es que el sujeto que originó la emisión del mismo es una Cooperativa.

Concluyó la Fiscalía diciendo que los coeficientes se deben determinar con los Estados Contables reexpresados por inflación

Artículos 5

B) Personas Humanas

¿qué información sobre ingresos y gastos deben utilizar para su confección?

Conforme indica el artículo 5 del Convenio Multilateral *"A los efectos de la distribución entre las distintas jurisdicciones del monto imponible total, se consideran los ingresos y gastos que surjan del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior. De no practicarse balances comerciales, se atenderá a los ingresos y gastos determinados en el año calendario inmediato anterior".*

Artículos 5

En general, las personas humanas no suelen confeccionar Estados Contables.

Aquellas personas humanas que no confeccionen Estados Contables suelen utilizar la información que sirve de base para la determinación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a las Ganancias.

Vale la pena recordar que tal información es **histórica**.

Artículos 5

RG (CA) 10/2019. Coeficientes

Dispóngase que, cuando **no fuera posible contar con la información necesaria** para la determinación del coeficiente unificado correspondiente, al **momento de presentar la declaración jurada del primer anticipo del año calendario**, **deberá utilizarse el coeficiente unificado del año anterior en los tres primeros anticipos del ario calendario**. En este caso, en el **cuarto anticipo** deberá practicarse los ajustes correspondientes que surjan de aplicar el coeficiente unificado establecido en el artículo 1° de la presente norma —artículo 5° del CM.— a los tres primeros anticipos del año calendario.

Artículos 5 y 14 CM – Inicio y Cese

Art. 14: Regula los casos de inicio y cese de actividades

Inicio: se grava por el sistema de "ingresos directos" en cada jurisdicción hasta obtener el coeficiente art. 5

Cese: se deberán determinar nuevos índices de distribución de ingresos y gastos conforme al art. 2

Artículos 5 y 14 CM – Inicio y cese

Cese

…Se considera 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 la autoridad de aplicación del tributo, cumplimentando los recaudos formales que cada legislación local establece al respecto.

artículo 7, RG (CA) 1/2019

Artículos 5 y 14 CM – Inicio y cese

Los contribuyentes que **inicien actividades asumiendo** desde dicho inicio la **condición de contribuyentes del CM**, 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 90 días corridos anteriores a la fecha de cierre de ejercicio.

artículo 4, RG (CA) 1/2019

Artículos 5 y 14 CM – Inicio y cese

"…cuando no les fuera posible contar con la información necesaria para la determinación del coeficiente unificado correspondiente, al momento de presentar la declaración jurada del primer anticipo del año calendario, deberán aplicar el procedimiento previsto en el artículo 14, inc. a), 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 precedentemente señaladas. En este caso, a partir del 4° anticipo deberá aplicarse 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".

Artículos 5 y 14 CM – Inicio y cese

En el caso de **contribuyentes locales** así como de aquellos que se encontraren tributando bajo el régimen del Convenio Multilateral, que **inicien actividades en una o varias jurisdicciones**, se aplicará el procedimiento previsto en el artículo 14 inc. a) hasta que a los fines de la distribución dispuesta por el artículo 5º, se cuente con un balance en el que se registren conjuntamente las siguientes condiciones: a) La existencia de ingresos y/o gastos, correspondientes a las jurisdicciones que se incorporan; b) El desarrollo de un período de actividad en la jurisdicción incorporada, no inferior a noventa días corridos anteriores a la fecha de cierre de ejercicio.

Coeficientes Régimen General

Los coeficientes anuales, para las situaciones que estuvieren comprendidas en el régimen de distribución de ingresos por aplicación del artículo 2º del Convenio Multilateral -Régimen General-, **se obtendrán computándose la totalidad de los ingresos -exentos y gravados o gravados a tasa cero- y la totalidad de los gastos computables** que tuviere la empresa en el desarrollo normal de sus actividades.

artículo 81, RG (CA) 1/2019

Bases Imponibles

Los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos comprendidos en el Convenio Multilateral que tuvieren para una misma jurisdicción ingresos imponibles gravados y exentos o gravados a tasa cero, deberán **declarar en forma discriminada dichos ingresos imponibles**.

Artículo 82, R (CA) 1/2019.

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

CASO A

- Sociedad Anónima
- Cierre de Estados Contables: 30/04 de cada año
- Los Estados Contables al 30/04/2019 ajustados por inflación fueron aprobados por la Asamblea de Accionistas el 30/08/2019.
- Fueron auditados por Contador Público y certificada la firma del informe de auditoría por el CPCE Santa Fe.
- Los coeficientes fueron calculados y determinados por el contador el 31/08/2019.

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

Solución Propuesta CASO A

Anticipo 1/2020

Debe aplicar los coeficientes (nuevos) determinados con los Estados Contables cerrados al 30/04/2019.

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

CASO B

- Sociedad Anónima
- Cierre de Estados Contables: 30/04 de cada año
- Estados Contables al 30/04/2019, aprobados por la Asamblea de Accionistas el 30/08/2019.
- Fueron auditados por Contador Público y certificada la firma del informe de auditoría por el CPCE Santa Fe.
- Al mes de enero de 2020, los coeficientes NO fueron calculados por el contador debido a que no contó con el tiempo necesario.

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

Solución Propuesta CASO B

Anticipo 1/2020

Debe aplicar los coeficientes (viejos) determinados con los Estados Contables cerrados al 30/04/2018.

Anticipo 4/2020

Debe aplicar los coeficientes (nuevos) determinados con los Estados Contables cerrados al 30/04/2019 y Ajustar las BI.

RG (CA) 10/2019: "…cuando no fuera posible contar con la información necesaria para la determinación del coeficiente unificado correspondiente, al momento de presentar la declaración jurada del primer anticipo del año calendario, deberá utilizarse el coeficiente unificado del año anterior en los tres primeros anticipos del ario calendario…"

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

CASO C

- Sociedad Anónima
- Cierre de Estados Contables: 31/12 de cada año
- Los Estados Contables al 30/12/2019 ajustados por inflación no fueron aún elaborados por la empresa.

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

Solución Propuesta CASO C

Anticipo 1/2020

Debe aplicar los coeficientes (viejos) determinados con los Estados Contables cerrados al 31/12/2018.

Anticipo 4/2020

Debe aplicar los coeficientes (nuevos) determinados con los Estados Contables cerrados al 31/12/2019.

RG (CA) 10/2019: "…cuando no fuera posible contar con la información necesaria para la determinación del coeficiente unificado correspondiente, al momento de presentar la declaración jurada del primer anticipo del año calendario, deberá utilizarse el coeficiente unificado del año anterior en los tres primeros anticipos del ario calendario…"

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

CASO D

- Sociedad Anónima
- Cierre de Estados Contables: 30/06 de cada año
- Los Estados Contables al 30/06/2019 ajustados por inflación fueron aprobados por la Asamblea de Accionistas el 31/10/2019.
- Fueron auditados por Contador Público y certificada la firma del informe de auditoría por el CPCE Santa Fe.
- Los coeficientes fueron calculados y determinados por el contador el 31/10/2019 según los siguientes cálculos

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

EECC	Cierre: 30/06				
	Ingresos	Gastos			
Santa Fe	100.000,00	80.000,00			
Córdoba	90.000,00	60.000,00			
	190.000,00	140.000,00			
Coeficientes					
	Ingresos		Gastos		Unificado
Santa Fe	100.000,00	0,5263	80.000,00	0,5714	0,5489
Córdoba	90.000,00	0,4737	60.000,00	0,4286	0,4511
	190.000,00	1,0000	140.000,00	1,0000	1,0000

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

Distribución de Bases Imponibles			
Ventas del mes de Enero			
Santa Fe	70.000,00		
Córdoba	30.000,00		
Total	100.000,00		
Distribución conforme los coeficientes			
	Ventas	CU	BI
Santa Fe	100.000,00	0,5489	54.890,00
Córdoba	100.000,00	0,4511	45.110,00

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

- Imaginemos que en el mes de junio contrata un viajante de comercio para la Provincia de Entre Ríos exclusivamente.

Distribución de Bases Imponibles			
Ventas del mes de febrero			
Santa Fe	70.000,00		
Córdoba	30.000,00		
Entre Ríos	10.000,00		
Total	110.000,00		
Distribución			
	Ventas	CU	BI
Santa Fe	100.000,00	0,5489	54.890,00
Córdoba	100.000,00	0,4511	45.110,00
Entre Ríos	10.000,00	Asignación directa. Art. 14	

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

CASO E

- Sociedad Anónima
- Cierre de Estados Contables: 31/12 de cada año.
- Los Estados Contables al 31/12/2019 ajustados por inflación fueron aprobados por la Asamblea de Accionistas el 30/04/2020.
- Fueron auditados por Contador Público y certificada la firma del informe de auditoría por el CPCE Santa Fe.
- Los coeficientes fueron calculados y determinados por el contador el 30/04/2020.

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

- Datos
- Coeficientes

Santa Fe – año 2019: 0,3850 // año 2020: 0,3901

CABA – año 2019: 0,6150 // año 2020: 0,6099

Datos / Actividades	Enero	Febrero	Marzo	Acumuladas más Abril
Venta de Merc.	25.000.000	35.000.000	30.000.000	100.000.000
Fabric y venta	25.000.000	40.000.000	20.000.000	105.000.000
	50.000.000	75.000.000	50.000.000	205.000.000

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

	Coeficientes		0,6150	0,3850	
ene-20			CABA	STA FE	
	Rvta	25.000.000	15.375.000	9.625.000	
	Fca	25.000.000	15.375.000	9.625.000	
		50.000.000	30.750.000	19.250.000	50.000.000

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

	Coeficientes		0,6150	0,3850	
feb-20			CABA	STA FE	
	Rvta	35.000.000	21.525.000	13.475.000	
	Fca	40.000.000	24.600.000	15.400.000	
		75.000.000	46.125.000	28.875.000	75.000.000

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

	Coeficientes		0,6150	0,3850	
mar-20			CABA	STA FE	
	Rvta	30.000.000	18.450.000	11.550.000	
	Fca	20.000.000	12.300.000	7.700.000	
		50.000.000	30.750.000	19.250.000	50.000.000

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

	Coeficientes			0,6099	0,3901	
				CABA	STA FE	
abr-20	Rvta	100.000.000		60.990.000	39.010.000	100.000.000
Acumuladas			Acumulada	55.350.000	34.650.000	
			Ajuste	5.640.000	4.360.000	
	Fca	105.000.000		64.039.500	40.960.500	105.000.000
			Acumulada	52.275.000	32.725.000	
			Ajuste	11.764.500	8.235.500	205.000.000

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

CASO F

- Sociedad Anónima
- Cierre de Estados Contables: 30/06 de cada año
- Al 31/07 se da la baja en la Provincia de Buenos Aires.

	Ingresos	Gastos
CABA	0,7025	0,4933
BS. AS.	0,0990	0,3003
STA. FE	0,1985	0,2064
	1,0000	1,0000

Coeficientes Régimen General. Ejemplos

Solución Propuesta CASO F

Ingresos	Viejo	Cálculo Nuevo	Nuevo
CABA	0,7025	0,7925/0,9010	0,7797
BS. AS.			
STA. FE	0,1985	0,1985/0,9010	0,2203
	0,9010		1,0000
Gastos	**Viejo**	**Cálculo Nuevo**	**Nuevo**
CABA	0,4933	0,4933/0,6997	0,7050
BS. AS.			
STA. FE	0,2064	0,2064/0,6997	0,2950
	0,6997		1,0000
Unificado	**Ingresos**	**Gastos**	**CU**
CABA	0,7797	0,7050	0,7424
STA. FE	0,2203	0,2950	0,2576
	1,0000	1,0000	1,0000

REGIMENES ESPECIALES

Enunciación

- Actividades de construcción (artículo 6)
- Entidades de Seguros, de Créditos de capitalización y ahorro, de ahorro y préstamo y entidades financieras no bancarias (artículo 7)
- Entidades Financieras (artículo 8)
- Empresas de transporte de pasajeros o cargas (artículo 9)
- Profesiones liberales, consultorías y empresas consultoras (artículo 10)
- Rematadores, comisionistas u otros intermediarios (artículo 11)
- Prestamistas hipotecarios o prendarios que no estén organizados en forma de empresa (artículo 12)
- Actividades primarias (artículo 13)

Artículo 6 – Actividades de Construcción

Señala la doctrina que:

- "*el elemento común de la "construcción" es la utilización del suelo, que sirve como soporte y al cual se adhieren en forma estable y más o menos permanente."* Otro tipo de construcciones, como la de buques no están comprendidas en este régimen especial.
- Es de resaltar que la norma se refiere a actividades de construcción y no a empresas de construcción. Por lo tanto, cualquier sujeto puede estar encuadrado en el Art. 6º, en la medida en que realice dichas actividades.

Artículo 6 – Actividades de Construcción

Construcción	Distribución BI
En los casos de actividades de la construcción, incluidas las de demolición, excavación, perforación, etc., los contribuyentes que tengan su escritorio, oficina, administración o dirección en esa jurisdicción y ejecuten obras en otras,	10% de los ingresos a la jurisdicción donde esté ubicada la sede indicada precedentemente
	90% de los ingresos a la jurisdicción en que se realicen las obras

Artículo 6 – Actividades de Construcción

a) **Lugar de Administración**: es el lugar en el que se efectúan tareas tales como liquidación de sueldos, de cargas sociales y de impuestos; las registraciones contables y se confeccionen los balances comerciales, se realicen las compras, la atención y pago a proveedores, cobranzas de clientes, realización de proyectos y estudios de licitaciones, etc.

b**)** **Lugar de Dirección**: es el lugar en el que, revistiendo la condición de permanencia, se toman las decisiones vinculadas al manejo y evolución de la empresa (reuniones de Directorio, Asamblea de accionistas o socios, etc.).

c) **Escritorio u oficina**: aquellos lugares considerados alternativos para el desarrollo de las actividades de administración y/o dirección antes descriptas.

Artículo 7 – Actividades de Seguros

	Distribución BI
En los casos de entidades de Seguros, de Créditos de capitalización y ahorro, de ahorro y préstamo y entidades financieras no bancarias, cuando la administración o sede central se encuentre en una jurisdicción y se contraten operaciones relativas a bienes o personas situadas o domiciliadas en otra u otras.	80% de los ingresos provenientes de la operación a la administración o sede central
	20% restante a la jurisdicción donde se encuentre situada la administración o sede central, tomándose en cuenta el lugar de radicación o domicilio del asegurado al tiempo de la contratación, en los casos de seguros de vida o de accidente

Artículo 8 – Entidades Financieras

	Distribución BI
Contribuyentes comprendidos en el régimen de la ley de Entidades Financieras	Cada fisco podrá gravar la parte de ingresos que le corresponda en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivas de cada jurisdicción en la que la entidad tuviere casas o filiales habilitados por la autoridad de aplicación, respecto de iguales conceptos de todo el país

Artículo 9 – Transporte

	Distribución BI
En los casos de empresas de transporte de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones	Se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje

Artículo 10 – Profesiones Liberales

	Distribución BI
En los casos de profesiones liberales ejercidas por personas que tengan su estudio, consultorio u oficina similar en una jurisdicción y desarrollen actividades profesionales en otras	la jurisdicción en la cual se realiza la actividad podrá gravar el 80% de los honorarios en ella percibidos o devengados
	la otra jurisdicción el 20% restante

Igual tratamiento se aplicará a las consultorías y empresas consultoras

Artículo 11 – Rematadores, comisionistas

	Distribución BI
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.	la jurisdicción donde están radicados los bienes podrá gravar el 80% de los ingresos brutos originados por esas operaciones.
	la otra, el 20% restante.

Artículo 12 – Prestamistas

	Distribución BI
En los casos de prestamistas hipotecarios o prendarios que no estén organizados en forma de empresa y que tengan su domicilio en una jurisdicción y la garantía se constituya sobre bienes inmuebles o muebles situados en otra.	la jurisdicción donde se encuentren éstos podrá gravar el 80% de los ingresos brutos producidos por la operación.
	la otra jurisdicción, el 20% restante.

Artículo 13 Convenio Multilateral

Distribución de la materia imponible operación por operación

Los regímenes especiales tienen como base de atribución el "origen de los ingresos", por tal motivo supone una apropiación individual de cada una de ellas.

Es decir que debemos distribuir la materia imponible "operación por operación".

Artículo 13 Convenio Multilateral

Casos incluidos

La norma en estudio tiene tres párrafos claramente diferenciados.

- El sistema del primer párrafo se ha establecido para la **“venta”** de productos primarios.
- Los sistemas descriptos en los párrafos segundo y tercero rigen para la **“compra”** de estos productos.

Artículo 13 Convenio Multilateral

Primer Párrafo

En el caso de las industrias vitivinícolas y azucareras, así como en el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen, cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su ***venta*** *fuera de la jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, plantas de fraccionamiento o a terceros, el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2º.*

Artículo 13 CM. Primer párrafo

<table>
<tr><td rowspan="6">I - Aspecto objetivo</td><td colspan="2">a) Actividades y/o bienes y/o productos alcanzados</td></tr>
<tr><td>Industrias</td><td>Productos</td></tr>
<tr><td rowspan="4">Vitivinícola
Azucarera</td><td>Agropecuarios</td></tr>
<tr><td>Forestales</td></tr>
<tr><td>Mineros</td></tr>
<tr><td>Frutos del país</td></tr>
<tr><td rowspan="5">II - Aspecto Subjetivo</td><td colspan="2">b) Sujeto protagonista</td></tr>
<tr><td colspan="2">b.1) Despachados por el propio productor.</td></tr>
<tr><td colspan="2">Requisitos</td></tr>
<tr><td colspan="2">b.2) Despachados sin facturar.</td></tr>
<tr><td colspan="2">b.3) Despachados para su venta fuera de la jurisdicción productora.</td></tr>
<tr><td rowspan="7">II - Aspecto cuantitativo</td><td colspan="2">b.4) Los productos deben ser despachados en bruto, elaborados o semielaborados.</td></tr>
<tr><td colspan="2">c) Atribución de la base imponible</td></tr>
<tr><td>Jurisdicción/es productora/s.</td><td>Jurisdicción/es comercializadora/s.</td></tr>
<tr><td>Precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición.</td><td rowspan="3">Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible.</td></tr>
<tr><td>o</td></tr>
<tr><td>Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido.</td></tr>
<tr><td colspan="2">d) Régimen</td></tr>
<tr><td>Atribución directa</td><td>Atribución por el régimen general</td></tr>
</table>

Artículo 13 CM. Primer párrafo

I – <u>Aspecto Objetivo</u>

Objetivo de la norma

R. (CP) s/n, 01/10/1991

"…el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, tuvo siempre el propósito de <u>amparar a las jurisdicciones productoras</u> de resultas de actividades denominadas primarias, asegurándoles una porción fija y significativa de la tributación resultante, cuando tal producción primaria es extraída para su venta fuera de la misma, cumpliéndose o no procesos posteriores de elaboración…".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

a) Actividades y/o bienes y/o productos alcanzados

- **Industrias vitivinícola y azucarera**. Se trata de bienes industrializados pero cuya elaboración se basa en productos agrícolas: uva y caña de azúcar. Tienen mucha importancia para las economías regionales.

R (CP) 2/1999, 25/02/1999, Bodegas y Viñedos López c/Provincia de Mendoza.

"el artículo 13, primer párrafo, se refiere genéricamente a la industria vitivinícola que comprende elaboración de vinos bajo distintas alternativas, tal como la realizada con uvas propias o de terceros, como asimismo el corte y mezcla de vinos comprados a terceros. Que en el mismo orden de ideas la elaboración de vinos de corte ha sido tipificada por el Instituto Nacional de Vitivinicultura como actividad industrial".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

- **Productos agropecuarios**. Provenientes de la agricultura (cereales, oleaginosas, etc.) y de la ganadería (producción de distintos de tipos de ganados: bovinos, ovinos, porcinos, etc.)
- **Productos forestales**. Comprende la madera y la leña. La doctrina incluye al tanino y al caucho (Althabe)
- **Productos mineros**. Comprende la actividad extractiva de cualquier mineral (ferroso, o no ferroso, etc.) sin distinguir su forma (sólido, liquido o gaseoso)

Artículo 13 CM. Primer párrafo

- **Frutos del país**

- La mayoría de los CF provinciales detalla un concepto de "frutos del país". (Ej. Buenos Aires 120, inciso a; Santa Fe 177, inciso h)

- R. (CP) s/n, 01/10/1991

"…la enunciación contenida en la norma en análisis, excluidas las industrias vitivinícola y azucarera que solo lo hace de manera indirecta, exteriorizan una clara alusión a la producción primaria, dentro de la cual está contenida la pesca…".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

II – Aspecto Subjetivo

b.1.) ¿Cuál es el concepto de propio productor?

- R (CA) 1/1984, 08/08/1984, Benvenutto SA c/ Provincia de Provincia de Buenos Aires

Elaboración de conservas de frutas, verduras y hortalizas, como así también de mermeladas y de dulces

".....el primer apartado del artículo 13 del Convenio, al mencionar al 'propio productor', se refiere no sólo al que obtiene los productos primarios, sino también al que los elabora total o parcialmente, puesto que no distingue entre los que emplean materia prima de propia producción o adquirida a productores agropecuarios, exigiendo solamente que ella sea de la jurisdicción de origen".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

En el mismo sentido se han expresado la CA y la CP en la resolución de otros casos concretos.

- R (CP) 2/1999, 25/02/1999, Bodegas y Viñedos López c/Provincia de Mendoza

"…el primer párrafo del artículo 13 del Convenio, al mencionar al propio productor, se refiere no sólo al que obtiene los productos primarios, sino también al que los elabora total o parcialmente, sin efectuar ninguna distinción en cuanto a que la materia prima empleada sea de propia producción o de terceros, con el único requisito de que los mismos provengan de la jurisdicción de origen".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

Casos resueltos en ***sentido contrario*** al criterio expuesto:

- R (CA) 45/2010, 16/09/2010, Valerio Oliva SA c/ Provincia de Misiones

Madera obtenida de la actividad forestal y madera comprada a terceros

"…el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral cuando hace mención al propio productor, se está refiriendo al productor original del bien, es decir, a quien lo produce primariamente, y luego lo remite fuera de la jurisdicción productora, sin facturar, para su venta fuera de ella, ya sea en bruto, elaborado y/o semielaborado. Esta tesitura significa, que cuando la materia prima es adquirida a un tercero, la situación no encuadra en dicha norma".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

"…en el caso que la producción de esos bienes sea vendida a un tercero, que la remite luego de una elaboración o semielaboración, fuera de la jurisdicción productora, esa base imponible para la jurisdicción estaría amparada por la venta del productor primario a ese tercero, razón por la cual estaría asegurada la protección a la jurisdicción que pretende la norma".

"…si lo despachara ´en bruto' un tercero no podría encuadrar en la norma, en razón de que no se trata de un 'propio productor' puesto que él no produce el bien".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

En el mismo sentido se han expresado la CA y la CP en la resolución de otros casos concretos

- R (CA) 53/2010, 20/10/2010, MaGral SA c/ Provincia de Misiones

aserradero de madera de pino y eucaliptos

- R (CA) 67/2010, 24/11/2010, Valois SA c/ Provincia de Misiones

yerba mate molida envasada y fécula de mandioca

"…en el caso que la producción de esos bienes sea vendida a un tercero, que la remite luego de una elaboración o semielaboración, fuera de la jurisdicción productora, esa base imponible para la jurisdicción estaría amparada por la venta del productor primario a ese tercero, razón por la cual estaría asegurada la protección a la jurisdicción que pretende la norma….. "…si lo despachara 'en bruto' un tercero no podría encuadrar en la norma, en razón de que no se trata de un 'propio productor' puesto que él no produce el bien".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

Requisitos

b.2.) **Despachados sin facturar**

La venta de los productos en cuestión debe perfeccionarse fuera de la jurisdicción productora. No alcanza que los productos salgan de la jurisdicción productora sin facturar, además deber salir de la misma *sin haber sido vendidos*.

Artículo 13 CM. Primer párrafo

- R. (CA) s/n, 05/03/1982

"el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral exige que la mercadería sea despachada por el propio productor sin facturar –lo que equivale a sin vender – y para su venta fuera de la jurisdicción".

En el mismo sentido se han expedido la CA y la CP en otros casos concretos, entre ellos:

R. (CA) s/n, 25/03/1982; R, (CA) 5/2005, 15/02/2005; R. (CA) 52/2005, 20/09/2005; R. (CA) 45/2011, 16/11/2011.

Artículo 13 CM. Primer párrafo

b.3) **Despachados para su venta fuera de la jurisdicción productora**

El producto debe ser remitido fuera de la jurisdicción productora por quien habiendo sido su productor, continúa además siendo su dueño, es decir, sin haberlo vendido antes de dicho despacho y para ser vendido después fuera de aquella jurisdicción.

No hay dudas que también puede ser industrializado y luego vendido, siempre en otra jurisdicción distinta a la productora (industrias vitivinícola y azucarera).

Artículo 13 CM. Primer párrafo

R. (CP) 27/2009, 16/12/2009, Seagram de Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires

Elaboración de sidra y otras bebidas alcohólicas fermentadas a partir de frutas

En el caso los bienes salían de la jurisdicción productora remitidos por el propio productor sin facturar y luego volvían a reingresar a la misma para su venta, sin sufrir alteraciones. La CA resolvió que debía aplicarse el RG, debido a que ese no era el caso previsto en el primer párrafo del artículo 13 del CM, que exige no sólo el despacho fuera de la jurisdicción, sino además que allí se produzca su venta.

Artículo 13 CM. Primer párrafo

"…aquellos ingresos generados por ventas dentro de la jurisdicción en que fueran elaborados, no deben encuadrarse en el Régimen Especial de atribución previsto para las jurisdicciones en las que se realice la comercialización del artículo 13, primer párrafo del Convenio Multilateral, toda vez que no se cumple con el requisito de que los productos salgan de la jurisdicción productora para ser vendidos fuera de ella...".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

b.4.) **Los productos deben ser despachados en bruto, elaborados o semielaborados**

Sin dudas están excluidos del régimen las industrias (excepto las vitivinícola y azucarera expresamente mencionadas en la norma)

¿Las expresiones “elaborados” o “semielaborados” tienen un alcance distintito de “industrializado”?

Veamos el alcance que le asignaron la CA y la CP a estos términos.

Artículo 13 CM. Primer párrafo

- R. (CA) 3/1994, 10/05/1994 – R (CP) 5/1996 , 04/07/1996, YPF SA c/ Provincia de Mendoza

Extracción de petróleo, industrialización de combustibles y lubricantes en la misma Provincia

"la objeción de Mendoza se basa en considerar que la firma debió haber tributado por el primer párrafo del artículo 13 en relación a los combustibles y lubricantes producidos en la destilería situada en la Provincia, y despachados fuera de ésta por el propio productor, sin facturar, y para su venta fuera de la jurisdicción.

…el primer párrafo del art. 13 no se refiere a los combustibles y lubricantes que son un producto industrial, sino al petróleo crudo que es un producto primario.

…el referido régimen especial sólo menciona a las industrias vitivinícola y azucarera no pudiendo extenderse a otras por vía interpretativa, y se aplica al petróleo….".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

- R (CP) 5/1996, 04/07/1996, YPF SA c/ Provincia de Mendoza

"el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral no es aplicable cuando se despachan fuera de la jurisdicción de origen, por el propio productor, sin facturar y para su venta, combustibles y lubricantes (lo que ya fuera decidido en la Resolución CA N° 3/94), en este caso, aún cuando hayan sido producidos con petróleo crudo extraído por el propio productor, en la misma jurisdicción".

En general los Órganos (CA y CP) se han expedido en casos concretos de esta forma, **con una excepción**.

Artículo 13 CM. Primer párrafo

- R. (CA) 62/2008, 18/11/2008, La Cachuera SA c/ Provincia de Corrientes

Industrialización de arroz y yerba mate en la misma jurisdicción productora.

"…la yerba molida, llámese a la molienda industria o elaboración, participa de los criterios expuestos, correspondiendo darle a dicho producto el tratamiento de aquellos a los que alude el primer párrafo del artículo 13, siempre que se remita el producto en las condiciones previstas por la norma".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

- R. (CP) 27/2011, 17/11/2011, Valerio Oliva SA c/ Provincia de Misiones

Arroz y yerba mate

"Que así, pueden ser despachados en bruto, elaborados o semielaborados, lo que tácitamente incluye a los "productos industrializados" …, y siempre y cuando que el que realice el despacho sea el propio productor primario, estarán comprendidos en el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

III – **Aspecto Cuantitativo**

a) Atribución de la materia imponible

- JURISDICCIÓN PRODUCTORA

Precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. **Sistema: atribución directa**

- JURISDICCIÓN/ES COMERCIALIZADORA/S

Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible. **Sistema: de corresponder régimen general**

Artículo 13 CM. Primer párrafo

JURISDICCIÓN PRODUCTORA

Debemos preguntarnos:

a) ¿Las alternativas planteadas para distribuir la materia imponible son una opción en cabeza del contribuyente?

R. (CA) 12/2011, 13/04/2011, YPF SA c/ Provincia de Buenos Aires

"…de la redacción de la norma se desprende que utilizar una de las dos alternativas previstas no es una opción que pueda tomar alguna de las partes, sino que, tal como está dispuesto, ante la dificultad de establecer con certeza los precios allí mencionados, recién se puede utilizar la segunda opción de las alternativas".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

b) ¿La jurisdicción productora participa de la distribución de la materia imponible por el régimen general, en el caso que en ella se comercialicen bienes fruto de esta distribución?

La respuesta es negativa y la encontramos en la R (CA) 1/2009, 12/02/2009, Seagram de Argentina SA c/ Provincia de Buenos Aires

Elaboración de sidra y otras bebidas alcohólicas fermentadas

"…para participar de la distribución secundaria, deben darse todas y cada una de las condiciones allí previstas, entre ellas, que las mercaderías sean vendidas fuera de la jurisdicción productora"

Artículo 13 CM. Primer párrafo

"el caso particular de las presentes actuaciones, aquellos ingresos generados por ventas dentro de la misma jurisdicción donde los productos fueron elaborados, no deben encuadrarse en el Régimen Especial de atribución previsto en el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral. En efecto, el mismo resulta inaplicable, toda vez que no se cumple con la exigencia por él prevista de que los productos salgan de la jurisdicción productora para ser vendidos fuera de ella. En consecuencia dichos ingresos deben ser distribuidos conforme al Régimen General previsto en el artículo 2º del Convenio Multilateral".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

En el mismo sentido se han expresado la CA y la CP en la resolución de otros casos concretos

- R. (CA) 33/2010, 21/07/2010, Petrobras Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires

Extracción de petróleo

"…corresponde advertir –según lo dice la Provincia– que PESA distribuía la porción del 15% por el Régimen General pero lo hacía con respecto a todas las jurisdicciones en que estaba inscripta…"… "sobre este tema le asiste razón a la Provincia…si se dan las condiciones requeridas en el Convenio, en la distribución del 15% previsto en el artículo 13, primer párrafo del citado Convenio…" deben participar solo las jurisdicciones donde se comercialice el bien.

Artículo 13 CM. Primer párrafo

- R. (CA) 57/2015, 15/07/2015, Apache Energía SA c/Provincia de Buenos Aires

Extracción de petróleo crudo y gas natural

"la controversia en el caso se plantea en orden a la aplicación del primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, en cuanto a la distribución de la diferencia entre el precio de venta obtenido por el petróleo comercializado por la firma y el monto imponible asignado directamente a la jurisdicción productora".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

La norma *"no admite otra posibilidad, estableciendo que las jurisdicciones que participan de la distribución sean únicamente la productora y aquélla o aquéllas en que se comercialicen las mercaderías, en este último caso, con arreglo al régimen establecido en el artículo 2°"…"La redacción de dicha disposición es clara y contundente: la distribución debe realizarse exclusivamente entre las jurisdicciones en las que se comercialice el producto en cuestión que, en este caso, es únicamente la Provincia de Buenos Aires".*

Artículo 13 CM. Primer párrafo

- R. (CP) 16/2016, 16/06/2016, Apache Energía SA c/Provincia de Buenos Aires. Confirma el criterio de la R. (CA) 57/2015.

"…es indudable que la distribución de la diferencia entre el ingreso bruto total y el monto imponible asignado a las jurisdicciones productoras debe distribuirse únicamente entre las jurisdicciones comercializadoras y que, por lo tanto, no es posible que aquéllas (las productoras) *sean incluidas en el total de ingresos a asignar con arreglo al régimen general. Por el contrario, con los ingresos correspondientes a la referida diferencia y los gastos vinculados (de comercialización), se debe confeccionar el coeficiente aplicable a la porción de ingresos a la actividad de 'Extracción de Petróleo Crudo y Gas Natural' correspondientes a las jurisdicciones comercializadoras. Este no es otro que el procedimiento reglado por el régimen especial del artículo 13, primer párrafo".*

Artículo 13 CM. Primer párrafo

- R. (CA) 16/2016, 16/03/2016, Tecpetrol SA c/ Provincia de Buenos Aires

Extracción de petróleo crudo y gas natural

"…la firma terminó asignando base imponible por la actividad analizada, a jurisdicciones donde el petróleo no se comercializa. Agrega que si el contribuyente hubiera probado que las jurisdicciones comercializadoras eran todas en las que se encuentra inscripto y no sólo las de Neuquén, Chubut y Buenos Aires, sin lugar a dudas, el fisco hubiera calculado el correspondiente coeficiente teniendo en cuenta la asignación de ingresos y gastos entre las mismas, a fin de distribuir la diferencia entre todas ellas".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

…de la "redacción surge claramente cómo se debe proceder para cumplir con la norma, lo cual no admite otra posibilidad, estableciendo que las jurisdicciones que participen de la distribución sean únicamente la productora y aquélla o aquéllas en las que se comercialicen las mercaderías, en este último caso, con arreglo al régimen establecido en el artículo 2° del Convenio. En este caso concreto, la distribución debe realizarse exclusivamente entre las jurisdicciones en las que se comercializa el producto en cuestión que son la provincia de Buenos Aires, Chubut y Neuquén".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

"…para obtener el coeficiente unificado aplicable únicamente entre las jurisdicciones comercializadoras, Tecpetrol debió considerar solamente los ingresos correspondientes a dicha distribución secundaria – diferencia entre los ingresos por atribución directa y los provenientes de la venta de petróleo por parte de la jurisdicción comercializadora – y los gastos vinculados".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

- R. (CP) 3/2017, 09/03/217. Confirma el criterio de la R. (CA)16/2016, Tecpetrol SA SA c/ Provincia de Buenos Aires

"…Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a dejar sin efecto el decisorio de la Comisión Arbitral…En este caso concreto, los ingresos atribuibles a la jurisdicción comercializadora –distribución secundaria– dentro del régimen especial previsto en el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, es decir, la diferencias entre el ingreso bruto total y el monto imponible atribuido a las jurisdicciones productoras, debe asignarse exclusivamente entre las provincias de Buenos Aires, Chubut y Neuquén puesto que son las únicas en las que se comercializa el producto en cuestión".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

De las resoluciones podemos extraer las siguientes implicancias:

a) Se deben segregar los ingresos obtenidos por las operaciones efectuadas en los términos del primer párrafo del artículo 13 del CM, despachadas fuera de la jurisdicción productora.

b) Se debe efectuar la distribución secundaria del artículo 13, primer párrafo (15% de los ingresos) entre las jurisdicciones en las que se efectúa la comercialización, con arreglo al régimen general, excluyendo a la jurisdicción productora.

c) Solo participan de la distribución secundaria las jurisdicciones donde se comercializan los bienes.

Artículo 13 CM. Primer párrafo

Caso de más de una jurisdicción productora. Cría y engorde

RG, artículo 42: “La liquidación de las operaciones en las cuales un contribuyente cría ganado en una jurisdicción y efectúa su recría y engorde en otra, para luego despacharlo sin facturar –para su venta– a una tercera jurisdicción, se regirá por las normas previstas en el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral. A tal fin, las jurisdicciones en las que se efectúe la cría y la recría y engorde, serán consideradas como productoras, atribuyéndoseles conjuntamente el precio mayorista o, en su defecto, el 85% del precio de venta obtenido. Las Jurisdicciones en las cuales se efectúe la comercialización podrán gravar la diferencia entre el precio obtenido y el valor atribuido a las productoras según lo expresado en el párrafo anterior”.

Artículo 13 CM. Primer párrafo

RG, artículo 43:

"Entre las Jurisdicciones productoras la atribución de base imponible deberá efectuarse exclusivamente en función de los gastos soportados en cada una de ellas, de conformidad con lo dispuesto al respecto por el régimen general, artículos 2°, inciso a), 3° y 4° del Convenio Multilateral".

Artículo 13 CM. Primer párrafo

CASO A

Imaginemos una empresa agropecuaria que tiene campos en la Provincia de Santa Fe (jurisdicción Sede del CM), en los cuales cría ganado que posteriormente vende en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En el mes corriente realizó ventas de ganado por $ 240.000.- El precio mayorista de estas ventas asciende a la suma de $ 190.000.-

Artículo 13 CM. Primer párrafo

Solución propuesta CASO A

En el caso se trata de un producto primario que es despachado por el propio productor sin facturar para su venta fuera de la jurisdicción productora. Aplico artículo 13, 1 er párrafo

Distribución de la base imponible:

Jurisdicción	Actividad	Base Imponible	Observación
Santa Fe	Producción	190.000,00	Asigno el monto del precio mayorista
Ciudad Autónoma de Buenos As.	Comercialización	50.000,00	Asigno la diferencia entre precio mayorista y el ingreso bruto total

Sobre estas bases imponibles se deberá liquidar el ISIB respetando el tratamiento que le de cada una de las jurisdicciones.

Artículo 13 CM. Primer párrafo

CASO B

Imaginemos una empresa agropecuaria que tiene campos en la Provincia de Santa Fe (jurisdicción Sede del CM), en los cuales cría ganado que posteriormente vende en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en la Provincia de Córdoba. Los coeficientes del RG CM que surgen de los últimos EECC son: CABA 0,75000 - Córdoba 0,25000

En el mes corriente realizó ventas de ganado por $ 240.000.- El precio mayorista de estas ventas asciende a la suma de $ 190.000.-

Artículo 13 CM. Primer párrafo

Solución propuesta CASO B

En el caso se trata de un producto primario que es despachado por el propio productor sin facturar para su venta fuera de la jurisdicción productora. Aplico artículo 13, 1 er párrafo

Distribución de la base imponible:

Jurisdicción	Actividad	Base Imponible	Observación
Santa Fe	Producción	190.000,00	Asigno el monto del precio mayorista
Ciudad Autónoma de Buenos As.	Comercialización	37.500,00	Asigno la diferencia entre precio mayorista y el ingreso bruto total: 240.000 - 190.000 = 50.000 conforme coeficientes RG
Córdoba	Comercialización	12.500,00	

Sobre estas bases imponibles se deberá liquidar el ISIB respetando el tratamiento que le de cada una de las jurisdicciones.

Artículo 13 CM. Segundo Párrafo

Segundo Párrafo

*En el caso de la industria tabacalera, cuando los industriales **adquieran** directamente la materia prima a los productores, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora un importe igual al respectivo valor de adquisición de dicha materia prima. La diferencia entre el ingreso bruto total y el referido importe será distribuido entre las distintas jurisdicciones en que se desarrollen las posteriores etapas de la actividad, conforme al régimen establecido por el artículo 2º. Igual criterio se seguirá en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores e intermediarios de quebracho y de algodón por los respectivos industriales y otros responsables del desmote, y en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de arroz, lana y frutas.*

Artículo 13 CM. Segundo Párrafo

I - Aspecto objetivo	Actividades y/o bienes	Industria tabacalera	- Quebracho - Algodón	- Arroz - Lana - Frutas
II - Aspecto subjetivo	a) Vendedor	Productor	- Productores - Acopiadores - Intermediarios	- Productores - Acopiadores - Intermediarios
	b) Adquirente	Industrial tabacalero	- Industriales responsables del desmote	- Cualquier sujeto
III - Aspecto cuantitativo	a) Atribución de la base imponible	Jurisdicción/es productora/s	Jurisdicción/es comercializadora/s	
		Importe igual al respectivo valor de adquisición de dicha materia prima	La diferencia entre el ingreso bruto total y el referido importe será distribuida entre las distintas jurisdicciones en las que se desarrollen las posteriores etapas de la actividad	
	b) Régimen	Atribución directa	Atribución por el régimen general (art. 2)	

Artículo 13 CM. Segundo Párrafo

I – **Aspecto Objetivo**

La disposición es clara en cuanto a los bienes y/o actividades que encuadran es este apartado:

- Industria tabacalera: producto primario tabaco
- Algodón
- Quebracho
- Arroz
- Lana
- Fruta

Los bienes del segundo párrafo no pueden encuadran en el tercer párrafo.

Artículo 13 CM. Segundo Párrafo

- R. (CA) 31/2002, 08/10/2002, Ledesma SA c/Provincia de Salta

Producción de cítricos en la Provincia de Jujuy destinados a la comercialización “en fresco” e industrialización para la obtención de jugos concentrados y aceites esenciales en otras jurisdicciones

“…en el caso debe ser aplicado el segundo párrafo del artículo 13, porque expresamente la norma contempla el bien que se transfiere, y el instituto de la mera compra está referido a los ’restantes’ productos, es decir, los no nominados específicamente”.

Artículo 13 CM. Segundo Párrafo

II – Aspecto Subjetivo

II.a. El Vendedor

- Industria tabacalera: solo están sujetas al régimen las compras efectuadas directamente a los productores. No hay dudas en cuanto que es el productor quien debe vender al industrial tabacalero.
- Resto de los bienes mencionados expresamente (algodón, quebracho, arroz, lana y fruta): en este caso las compras pueden ser efectuadas directamente a los productores, o bien por medio de acopiadores o intermediarios.

Artículo 13 CM. Segundo Párrafo

II.b. <u>El Comprador</u>

- Algodón. El término desmote significa extraer las semillas del algodón, por lo que la expresión “responsables del desmote” como comprador sería aplicable únicamente a este bien. En la práctica el “responsable del desmote” compra el producto en la planta y efectúa la cosecha, para luego vender, generalmente a una industria o a comercializadores mayoristas.

Artículo 13 CM. Segundo Párrafo

III – **Aspecto Cuantitativo**

a) **Atribución de la materia imponible**

- JURISDICCIÓN PRODUCTORA

"el monto imponible para la jurisdicción productora será valor de compra de la materia prima. **Sistema: atribución directa**

- JURISDICCIÓN/ES COMERCIALIZADORA/S

Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2º. **Sistema: régimen general**

Artículo 13 CM. Segundo Párrafo

b) **Momento de la atribución de la materia imponible**

La doctrina no guarda una postura uniforme respecto del momento en que se debe atribuir la materia imponible para la jurisdicción productora

- Una postura indica que la misma se debe atribuir en el momento en que se perfecciona la **compra** del bien;
- Otra señala que debe atribuirse en el momento en que se genere la **venta**, debido a que solo en es momento estaremos en presencia de ingresos.

Artículo 13 CM. Segundo Párrafo

- R. (CP) s/n, 28/03/1980

Tabaco

"el valor de adquisición de la materia prima debe adjudicarse a la jurisdicción productora, íntegramente, en oportunidad en que tal hecho ocurra, descontándose el importe correspondiente de los ingresos que por la comercialización de los productos se obtenga, hasta que aquel valor quede finalmente cubierto…".

Es decir que prima el momento de la venta.

Artículo 13 CM. Segundo Párrafo

CASO C

Imaginemos una empresa que compra limones a productores de Tucumán para su planta procesadora de jugo de limón ubicada en la Provincia de Santa Fe. Finalmente vende el jugo en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Santa Fe. Durante el mes en curso tuvo ventas por la suma de $ 200.000 y el movimiento valorizado de su stock de limones fue el siguiente:

Existencia inicial	8.000,00
compras	60.000,00
Existencia final	-12.000,00
	56.000,00

Coeficientes RG: CABA 0,7000 - Santa Fe 0,3000

Artículo 13 CM. Segundo Párrafo

Solución propuesta CASO C

Debido a que todo lo que se compra no se industrializa y vende en el mismo mes, y a que el nacimiento del hecho imponible se produce con la venta del producto terminado, a los efectos de asignar la base a la jurisdicción productora debemos recurrir a la fórmula de stock Ei + C - Ef

Jurisdicción	Actividad	Base Imponible	Observación
Tucumán	Producción	56.000,00	Ei + C - Ef
Santa Fe	Comercialización	43.200,00	(200.000 - 56000) * 0,3000
Ciudad Autónoma de Buenos As.	Comercialización	100.800,00	(200.000 - 56000) * 0,7000
		200.000,00	

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

Tercer párrafo

*En el caso de la **mera compra**, cualquiera fuera 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, 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 2º. En los casos en que la jurisdicción productora grava la actividad del productor, la atribución se hará con arreglo al régimen del artículo 2º.*

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

<table>
<tr><td rowspan="6">I - Aspecto objetivo</td><td rowspan="6">Mera compra</td><td colspan="3">a) Bienes</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Restantes productos</td><td>Agropecuarios</td><td></td></tr>
<tr><td>Forestales</td><td rowspan="2">y/o frutos del país</td></tr>
<tr><td>Mineros</td></tr>
<tr><td colspan="3">b) Requisitos</td></tr>
<tr><td colspan="3">b.1. producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora</td></tr>
<tr><td colspan="3">b.2. siempre que la jurisdicción productora no grave la actividad del productor. En los casos en que la jurisdicción productora grava la actividad del productor, la atribución se hará con arreglo al régimen del artículo 2º.</td></tr>
<tr><td rowspan="4">II - Aspecto cuantitativo</td><td rowspan="3">a) Atribución de la base imponible</td><td>Jurisdicción/es productora/s</td><td>Jurisdicción/es comercializadora/s.</td></tr>
<tr><td>Se atribuirá en primer término el 50% del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición</td><td rowspan="2">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</td></tr>
<tr><td>Cuando existan dificultades para establecer este precio, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido.</td></tr>
<tr><td>b) Régimen</td><td>Atribución directa</td><td>Atribución por el régimen general (art. 2)</td></tr>
</table>

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

I – **Aspecto Objetivo**

Finalidad de la norma

- R. (CA) 47/2007, 26/09/2007, Arcore SA c/ Municipalidad de General San Martín

…la controvertida "mera compra" fue instituida con el fin de salvaguardar los intereses de los Fiscos productores asegurando para éstos una base imponible mínima que de otra manera sería difícil de proteger, tal vez pensando el legislador en adquisiciones ocasionales, pero sin descartar su aplicación en la hipótesis de su reiteración…

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

a) **Bienes**

Conforme señala la doctrina la norma enuncia claramente los bienes incluidos en ella: “restante productos” agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país.

Esta sumamente claro que los bienes mencionados en el segundo párrafo del artículo 13 del CM (tabaco, quebracho, algodón, arroz, lana y fruta) están excluidos del tratamiento asignado a la “mera compra”.

Ver: R. (CA) 31/2002, 08/10/2002

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

b) **Requisitos**

b.1. **Producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora**

No existen dudas en cuanto a que la norma no prevé la industrialización y comercialización en la misma jurisdicción productora. Estas actividades deben desarrollarse en otra u otras jurisdicciones que no sean la productora.

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

b.2. **Siempre que la jurisdicción productora no grave la actividad del productor**

Se pueden presentar varias situaciones:

- Hay jurisdicciones que consagran una *exención* para la actividad primaria. En este caso la actividad está gravada, pero luego por disposición de los legisladores queda exenta de tributar. Estos casos encuadran en la norma en cuestión? La respuesta es afirmativa.
- Otras jurisdicciones *gravan a tasa cero* las actividades primarias. Claramente esta situación no encuadra en la norma. Toda vez que la actividad primaria se encuentra gravada. En este caso debemos recurrir a las resoluciones de casos concretos.

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

- R (CA) 32/2005, 01/06/2005, Establecimiento Las Marías SA c/ Provincia de Misiones

Yerba mate estado natural o yerba mate canchada y té negro

Provincia de Misiones, actividad primaria, “gravada a tasa cero”.

Considerar alcanzados con las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral las compras realizadas por la recurrente efectuadas a productores primarios, titulares de las plantaciones, ya sea en forma directa o con la participación de intermediarios, de “yerba mate” o “té” en estado natural o de “yerba mate canchada” y/o “té negro”.

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

- Por último, otras jurisdicciones consagran una exención condicionada. Expresan sus Códigos, por ejemplo, que para gozar de la exención deben estar al día con el resto de los tributos provinciales.
- R (CA) 29/2010, 16/10/2010, Aiello Supermercados SA c/Provincia de Mendoza

"…en lo que hace al tercer párrafo del artículo 13, un requisito es que la jurisdicción productora no grave la actividad del productor. En este sentido, se observa que el inciso x) del artículo 185 del Código Fiscal de la Provincia de Mendoza exceptúa a las actividades del sector primario siempre que se tramite un certificado de exención y que se tengan al día los pagos de impuestos detallados en la norma. Que en consecuencia, la exención dispuesta no es de aplicación automática para el universo de los contribuyentes que desarrollen esa actividad, puesto que está sujeta a una condición que inexorablemente deben cumplimentar para gozar de la misma, y quienes no la cumplan deberán tributar el impuesto".

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

En este caso se deberá tener extremo cuidado solicitando al productor toda la documentación pertinente a los efectos de poder probar que se actividad no se encuentra gravada. Si el productor no puede demostrar que se encuentra exento, no resulta de aplicación el instituto de la mera compra. Entonces, se sugiere solicitar al productor una "constancia de exención" o la documentación que acredite el no pago del tributo a los efectos de tener seguridad jurídica a la hora de aplicar esta distribución de base imponible.

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

Mera compra y habitualidad

- R. (CA) 47/2007, 26/09/2007, Arcore SA c/ Municipalidad de General San Martín

"Que la 'mera compra' instaura un régimen de excepción, particularmente referido a que para su configuración no se requiere el requisito de la habitualidad exigido por el régimen del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Sin embargo, de debe destacar que la expresión 'mera', adjetivo que en su primera acepción significa 'puro, simple y que no tiene mezcla de otra cosa', no necesariamente implica que en todos los casos las compras deben ser ocasionales, accidentales o esporádicas, por cuanto si en estos casos un Fisco está facultado para aplicar el instituto, con más razón será cuando existe reiteración de operaciones que conduzcan a la habitualidad, siempre que se den los demás requisitos requeridos por la norma".

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

“Que lo contrario de ‘habitual’ es lo circunstancial, ocasional o esporádico. La actividad esporádica es aquella que se produce eventualmente, o dicho en otros términos, cuando un hecho no tiene relación directa con el hecho precedente ni con el consecuente. Cuando el Código Fiscal dice que en determinados casos no requerirá la habitualidad es precisamente para atrapar la operación esporádica, lo cual no quiere decir que el encuadramiento sea distinto cuando se realizan una serie de operaciones, menos aún por tratarse de un impuesto de ejercicio y no uno instantáneo”.

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

"Que por otra parte, sería absurdo que a la norma se la deba interpretar exclusivamente para las adquisiciones no habituales, aisladas o esporádicas, pues sería evidente su inutilidad al agotarse con la primera o con unas pocas compras aisladas, particularmente porque la norma no contempla ese modo. El tributo está concebido para el ejercicio habitual de una actividad pero en determinadas hipótesis también alcanza al ejercicio esporádico y el hecho de que se cumplan una serie de operaciones desconectadas unas de otras, no implica mutar la naturaleza del gravamen".

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

"Que en suma, queda alcanzada por la figura no solo la compra esporádica sino también las que no revisten ese carácter, pues la norma no excluye su aplicación en cuanto al número de operaciones o a su frecuencia y si ella no distingue, no hay razón para que lo haga el intérprete. Se grava el ejercicio habitual de una actividad, y para algunas operaciones, también el esporádico".

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

II – **Aspecto Cuantitativo**

a) **Atribución de la materia imponible**

- JURISDICCIÓN PRODUCTORA

"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"

Sistema: atribución directa

- JURISDICCIÓN/ES COMERCIALIZADORA/S

"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 2º"

Sistema: régimen general

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

JURISDICCIÓN PRODUCTORA

En caso de no poder tomar como base el 50% del precio oficial o corriente el plaza, aplicamos el porcentaje del 85% sobre el 50% del precio de venta obtenido.

R. (CA) 15/2010, 20/04/2010, SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ Provincia de Mendoza

"Una lectura correcta de dicho artículo lleva a la conclusión de que debe atribuirse a la Provincia en que se encuentra el productor el 50% del precio oficial o corriente en plaza, o el 50% del 85% del precio de venta obtenido". "…en este punto se comparte la interpretación del contribuyente cuando menciona que lo que ha de atribuirse a la jurisdicción productora es el 50% del 85% del precio final obtenido".

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

¿La jurisdicción productora debe participar en la distribución secundaria como comercializadora?

Juan Carlos Serra opina que estamos frente al mismo debate que se ha suscitado con la distribución de la materia imponible conforme el "primer párrafo". En definitiva opina que debemos tener el mismo criterio de análisis en ambos párrafos. Es decir que la norma no refiere en forma general a las jurisdicciones, sino solo a aquellas donde efectivamente se comercialice o industrialicen los bienes objeto de la distribución.

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

b) **Momento de atribución de la materia imponible**

La doctrina no guarda una postura uniforme respecto del momento en que se debe atribuir la materia imponible para la jurisdicción productora

- Una postura indica que la misma se debe atribuir en el momento en que se perfecciona la **compra** del bien (Althabe, Bulit Goñi);
- Otra señala que debe atribuirse en el momento en que se genere la **venta**, debido a que solo en es momento estaremos en presencia de ingresos (Ballesteros, Farina, Varela).

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

- R. (CA) 47/2007, 26/09/2007, ArcoreSA c/ Municipalidad de General San Martín

Que es correcto el obrar de Salta de calcular la base imponible al momento de la liquidación de los cereales, pues el tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral dice, de manera categórica, que la Provincia se atribuirá en primer término el 50% del precio oficial -hoy inexistente- o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de la adquisición y queda claro que tales requisitos se cumplen ordinariamente con la liquidación que es el primer momento en que se exterioriza o formaliza la operación. Adviértase que la norma prevé otras alternativas pero sólo para las hipótesis en que la citada atribución no pudiera hacerse.

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

Que se debe resaltar de manera expresa que Salta afirma en su contestación, contrariando al accionante, que en el momento de la adquisición no requiere el pago del gravamen -aunque nada impediría exigir un pago a cuenta- sino cuando el ingreso se produce, en un momento posterior. De lo dicho se desprende que no se concuerda con el contribuyente cuando afirma que Salta ha conformado una base imponible conforme a egresos, tampoco que esté gravando una compra, pues allí sólo hay un derecho de la Provincia que se resuelve al obtener ingresos el obligado.

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

CASO G

Imaginemos una empresa que compra olivos a productores de La Rioja (donde la producción primaria se encuentra exenta) para su planta procesadora de aceite de oliva ubicada en la Provincia de Santa Fe. Finalmente vende el aceite en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Santa Fe. No hay precio oficial. Durante el mes en curso tuvo ventas por la suma de $ 200.000 y el movimiento valorizado de su stock de olivas fue el siguiente:

Existencia inicial	10.000,00
compras	50.000,00
Existencia final	-12.000,00
	48.000,00

Coeficientes RG: Santa Fe 0,6000 – CABA 0,4000

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

Solución propuesta **CASO G**

Costo en relación al valor Venta	
Costo	48.000,00
Venta	200.000,00
%	0,2400

Jurisdicción	**Actividad**	**Base Imponible**	**Observación**
La Rioja	Producción	20.400,00	(200.000 * 50% * 24% * 85%)
Santa Fe	Comercialización	107.760,00	(200.000 - 24000) * 0,6000
Ciudad Autónoma de Bs. As.	Comercialización	71.840,00	(200.000 - 24000) * 0,4000
		200.000,00	

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

- Solución propuesta **CASO G**

Otra alternativa de cálculo

Existencia inicial	10.000,00
compras	50.000,00
Existencia final	-12.000,00
	48.000,00

Jurisdicción	Actividad	Base Imponible	Observación
La Rioja	Producción	20.400,00	(48.000 * 50% * 85%)
Santa Fe	Comercialización	107.760,00	(200.000 - 24000) * 0,6000
Ciudad Autónoma de Bs. As.	Comercialización	71.840,00	(200.000 - 24000) * 0,4000
		200.000,00	

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

c) **Otras consideraciones**

En relación al aspecto cuantitativo de la distribución de la base imponible podemos encontrarnos con los siguientes casos que merecen un particular análisis

1) Utilización de la figura del “canje agropecuarios” para bienes detallados en la normativa.

2) Posterior exportación de los bienes que fueron sometidos a la distribución de la base imponible por el mecanismo de “mera compra”.

3) Mermas. Deducción de las mermas de la base imponible.

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

Canje agropecuario. Dación en pago y mera compra

La figura del “canje agropecuario” la encontramos regulada en la Ley de IVA.

Su utilización se encuentra generalizada y en pocas líneas se trata de un beneficio que consiste en un diferimiento del nacimiento del hecho imponible en el IVA.

En ciertas ocasiones su utilización puede traer implicancias en la distribución de las bases imponibles del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

Veamos un ejemplo:

La empresa XX SA se compromete a entregar una cantidad de quintales de soja en el momento de la cosecha a la Cooperativa R Ltda., entidad que al momento de la siembra le entrega fertilizantes.

En el IVA la situación se encuentra prevista y su efecto es un diferimiento del nacimiento del hecho imponible (diferimiento de débito fiscal).

Parte de la doctrina señala que estamos frente a una “dación en pago” (no hay unanimidad de criterios doctrinarios al respecto).

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

- R. (CA) 56/2016, 28/09/2016, Monsanto Argentina SA c/Provincia de Chaco.

"…en cuanto al análisis de la dación en pago, puntualiza que el art. 1325 del Código Civil, vigente al momento de la determinación, establecía 'Cuando las cosas se entregan en pago de lo que se debe, el acto tendrá los mismos efectos que la compra y venta', y su sucesor, el art. 943 del Código Civil y Comercial de la Nación, actualmente vigente, establece: 'La dación en pago se rige por las disposiciones aplicables al contrato con el que tenga mayor afinidad', es decir, en este caso, tendrá los mismos efectos que la compra y venta…"

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

"…la cuestión de fondo a resolver en el presente caso consiste en determinar si se configuran los recaudos de la mera compra previstos en el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral, en virtud de que los cereales y granos son recibidos por Monsanto como dación en pago por la venta de semillas y agroquímicos".

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

"…la dación en pago se encuentra comprendida en el artículo 13 del Convenio Multilateral que prevé la mera compra cualquiera sea la forma en que se realice. Se ha dicho que con independencia de la calificación que el derecho civil le otorga a la dación en pago, a los fines del régimen impositivo del Chaco y de la aplicación del Convenio Multilateral, la entrega y recepción de cereales en pago, debe considerársela como la adquisición de un bien. Adviértase, en este sentido, que el art. 2° de la ley del IVA de manera expresa considera a la dación en pago como si fuera una venta, y en la hipótesis, si quien entrega los bienes se estima que es un vendedor, quien los recibe, debe considerarse que es un adquirente o comprador…"

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

Exportaciones y mera compra

Debemos efectuarnos el siguiente cuestionamiento: ¿Resulta procedente gravar con el instituto de la mera compra los bienes que tendrán como destino final el mercado externo?

En principio parecería lógico que no resulte procedente su aplicación. Sin embargo esta no ha sido la opinión de los Órganos del Convenio.

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

- R. (CA) 33/2007, 19/06/2007, Aceitera General Deheza SA c/Provincia de Salta

La empresa compra productos primarios en Salta, los que salen de la jurisdicción son acondicionados, industrializados y luego exportados.

Expresó la CA que al no poder ser identificados los granos (provienen de distintas jurisdicciones) es imposible determinar cuales se origina en la Provincia de Salta

Artículo 13 CM. Tercer Párrafo

Mermas

R. (CA) 15/2010, 20/04/2010, SA Importadora y Exportadora de la Patagonia SA c/ Provincia de Mendoza

"Que a los efectos de la figura prevista en el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio, no corresponde computar las mermas ya que lo que se grava es la mera compra. En este sentido, la base imponible de que habla el artículo 13, tercer párrafo, es el 50% del precio oficial o corriente en plaza, o como en el caso su equivalente el 50 % del 85% del precio de venta, por lo cual en el momento de la compra no se produce ninguna merma".

Muchas Gracias por su atención