



SEBASTIÁN F. PERLATI(\*)  
PABLO A. MICHELINI(\*\*)

## CONVENIO MULTILATERAL. LA ACTIVIDAD DE INTERMEDIACIÓN EN LA VENTA DE CEREALES. APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 11 DEL CONVENIO

### I - INTRODUCCIÓN

---

El presente escrito tiene como finalidad analizar el tratamiento tributario que le corresponde dispensar en el ámbito del Convenio Multilateral a los ingresos provenientes de la actividad de intermediación realizada por los acopios, a tenor de las últimas decisiones adoptadas por los organismos del citado Convenio.

Básicamente, el presente trabajo procurará analizar si los referidos sujetos deben tributar por tales ingresos de acuerdo con el régimen general del Convenio o de acuerdo con el régimen especial previsto en el artículo 11 de dicho ordenamiento.

A los fines de arribar a una conclusión sobre la problemática planteada, estimamos conveniente abordar el análisis considerando los aspectos que desarrollamos a continuación.

### II - HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS. SEGREGACIÓN DE ACTIVIDADES. RÉGIMENES DEL CONVENIO

---

La mayoría de los plexos normativos de las distintas jurisdicciones provinciales, al tipificar el hecho imponible en el gravamen, señalan que el mismo se origina por el "*ejercicio habitual y a título oneroso*" de actividades económicas que son desarrolladas en una determinada jurisdicción.

Frente a ello, como primera medida, resulta necesario precisar las distintas fuentes de ingresos que puede obtener el acopio por el desarrollo de diversas actividades económicas en las cuales, a nuestro juicio, no se verificarían controversias en cuanto a la aplicación de las normas del Convenio. Nos referimos a:

1. Los ingresos por prestaciones de servicios (secada, zarandeo, etc.), los cuales a nuestro entender resultan comprendidos en el Régimen General del artículo 2 del Convenio Multilateral.
2. Los ingresos por servicios de fletes, los cuales los organismos del Convenio Multilateral han resuelto que deben encuadrar en el Régimen Especial del artículo 9 del mismo.
3. Los ingresos vinculados con las operaciones de comercialización del grano. En este caso, se abren dos modalidades:
  - a) la compraventa de granos, históricamente documentados con los ex F 1116B y
  - b) la consignación de granos, respaldados por los ex F 1116C.

En la actualidad se documentan con liquidaciones electrónicas que también se dividen entre compraventa y consignación.

Los casos de ingresos tipificados en 1, 2 y 3.a) precedentes no habrían presentado disidencia de criterios entre los fiscos y los contribuyentes en cuanto a los regímenes a aplicar.

Con respecto al punto 3.b) se han planteado dos posturas claramente antagónicas:

- a) Por un lado, la que sostiene la aplicación del Régimen General por todas las actividades del acopiador (compraventa, servicios y comisionista). En general, esta posición es la sostenida por los contribuyentes.

b) Por otro lado, la de los fiscos provinciales (entre ellos: Santa Fe, Provincia de Buenos Aires, La Pampa y Córdoba), quienes sostienen que debe segregarse lo que corresponde al régimen del artículo 2 del Convenio Multilateral (compraventa y distintos servicios) de aquello que encuadra en el Régimen Especial del artículo 11 (comisionista).

### **III - DE LOS ANTECEDENTES DE LOS ÓRGANOS DEL CONVENIO MULTILATERAL: COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA**

---

En relación con el tema analizado, cabe traer a colación lo resuelto recientemente por la Comisión Arbitral en la resolución (CA) 79/2015 "La Bragadense SA c/Provincia de Buenos Aires", por medio de la cual se hace lugar parcialmente a la acción interpuesta por la firma contra la disposición dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

De los considerandos de la resolución se desprende: *"Que esta Comisión Arbitral observa que la cuestión controvertida se refiere al régimen aplicable de atribución de ingresos por la actividad de la empresa, en cuanto a si son de aplicación las pautas de los artículos 9 y 11 como pretende el fisco o, sin más, el régimen general del artículo 2 como liquida la empresa.*

*Que el régimen del artículo 11 es aplicable solo a quienes ejerzan la actividad de comisionista, y no en el contexto de la más amplia actividad que desarrolla el acopiador en donde se ubica la actividad del accionante. Que por lo expuesto, a este respecto, es de aplicación el régimen del artículo 2".*

A través del referido caso concreto, la Comisión Arbitral procedió a considerar la postura de la empresa, en el sentido de que la actividad de "los acopiadores" debe encuadrarse en el Régimen General del artículo 2 del Convenio, por entender que la misma va más allá de una mera actividad de intermediación, es decir, la actividad de tales sujetos es más integral y compleja (tareas de conservación, clasificación, mezcla y el mejoramiento del producto, como limpieza, cepillado, secado, servicios de logística, etc.), quedando los ingresos provenientes de la intermediación subsumidos en esa generalidad. Es dable precisar que "La Bragadense" no desconoció su actuación como intermediario en determinadas operaciones llevadas a cabo.

Frente a lo resuelto por la Comisión Arbitral, la Provincia de Buenos Aires procede a apelar ante la Comisión Plenaria, bajo el entendimiento de que el pronunciamiento de aquella resulta totalmente contrario a todos los antecedentes emanados de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, y, asimismo, que no ha sido debidamente fundamentado el motivo por el cual para el caso concreto se produjo su apartamiento, lo que conlleva a una evidente contradicción con la jurisprudencia pacífica de los citados organismos.

En el presente caso concreto ha quedado acreditado de la documentación obrante en el expediente que la firma efectuaba la actividades de intermediación y, además, que los ingresos eran perfectamente identificables.

La Comisión Plenaria, mediante resolución (CPI.) 29/2016, decide hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Provincia de Buenos Aires contra la resolución (CA) 79/2015.

Frente a lo resuelto por la Comisión Plenaria, resulta interesante traer a colación, en primer lugar, la ratificación del criterio de que los ingresos vinculados con las operaciones de intermediación en la comercialización de granos encuadran en la aplicación del artículo 11 del Convenio Multilateral al sostener: *"Que esta Comisión Plenaria observa que el criterio del fisco determinante (ahora apelante) de aplicar el régimen especial previsto en el artículo 11 del Convenio Multilateral para la actividad de 'venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas' encuentra respaldo en las propias disposiciones del Convenio Multilateral".*

En segundo lugar, la resolución del Plenario ratifica en todos sus términos los precedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral en los casos concretos: resolución (CA) 49/2009 "Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez c/Provincia de Santa Fe", resolución (CA) 50/2010 "Huinca Cereales SRL c/Provincia de Santa Fe" y resolución (CA) 33/2013, ratificada por resolución (CPI.) 18/2014 "Lelfun SA c/Provincia de Buenos Aires".

Esto tiene trascendencia respecto de la problemática puntual que podría tener el artículo 11 del Convenio en relación a la atribución del 80% que manda esa norma.

En ese sentido, cabe considerar lo resuelto por la Comisión Arbitral en "Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez c/Provincia de Santa Fe": *"Que puesta al análisis del caso, esta Comisión observa que de lo antes expuesto se deriva que en la comercialización de cereales, el Fisco constató que la comisión percibida por la Cooperativa tiene la registración y discriminación suficiente, con la acreditación en la cuenta corriente del importe neto que corresponde al comitente.*

*Que en consecuencia, tales ingresos encuadran en el artículo 11 del Convenio Multilateral, correspondiendo asignar el 80% de dichas comisiones a la jurisdicción donde están radicados los bienes, en el caso la Provincia de Córdoba, por ser esta donde se encuentran localizados los granos y los productores que generan el ingreso a la Cooperativa, por lo cual procede hacer lugar a lo solicitado por la recurrente en este concepto".*

### **IV - CONCLUSIÓN**

---

Sobre la base del análisis efectuado precedentemente y de los antecedentes jurisprudenciales de los organismos del Convenio Multilateral se puede concluir, con meridiana claridad, que ha quedado totalmente ratificado el criterio de aplicación del Régimen Especial previsto en el artículo 11 del Convenio Multilateral, para la actividad de venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas. Toda la documental reglada por organismos nacionales (AFIP, Secretaría de Agricultura, Transporte, etc.) obliga a exteriorizar el monto exacto del ingreso que representa la comisión, por lo que tal actividad e ingresos derivados de la misma resultan perfectamente identificables. Los acopios, en tal sentido, deberán proceder a segregar los ingresos provenientes de sus actividades económicas, a los fines de establecer el régimen que corresponde aplicar en el Convenio Multilateral.

Por otro lado y, con respecto a la radicación de los bienes a que hace referencia el artículo 11 del Convenio para atribuir el 80% de la comisión, se deberá estar en el caso particular de la actividad analizada, a la localización del productor por ser de dicha jurisdicción donde proviene el ingreso de la comisión que obtiene el acopio. Adicionalmente, es el productor quien soporta el gasto de la prestación que contrata al acopiador (para que venda por su cuenta y orden el grano). El Convenio Multilateral de fecha 18/8/1977 es un acuerdo interjurisdiccional que tiene como objetivo evitar la doble o múltiple imposición del impuesto sobre los ingresos brutos cuando un contribuyente desarrolla su actividad en más de una jurisdicción y para ello establece los parámetros de distribución de los ingresos.

---

**Notas:**

(\*) Contador público nacional (UNC). Profesor asociado de las materias: Procedimientos Tributarios, Régimen Tributario I y II y Administración Fiscal y Previsional (Universidad Blas Pascal). Docente en la Diplomatura de Auditoría y Contabilidad (Universidad Blas Pascal). Docente invitado en la carrera de posgrado de la especialización en tributación (Universidad Nacional de La Rioja). Director de Asesoría Fiscal del Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba. Representante alterno de la Provincia de Córdoba en la Comisión Federal de Impuesto. Representante de la Provincia de Córdoba en la Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral

(\*\*) Contador público (UNC) y especialista en tributación en Escuela de Graduados de la Universidad Nacional de Córdoba. Docente universitario en la carrera de grado de contador público de la UNC y en la Universidad Católica de Córdoba, en las materias Legislación y Técnica Fiscal I y Teoría y Técnica Impositiva I, respectivamente. Asimismo, ha tenido participación en el dictado de clases en la especialización en tributación de la Escuela de Graduados de la Universidad Nacional de Córdoba

---

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.