Centro de Acopiadores de Cereales y Oleaginosos del Chaco

Convenio Multilateral

Su Aplicación al Acopio de Granos

Fecha 07/07/04

Autor:

C.P. Albino Daniel Luzzi Goncheff

Mat. Profes. Nº 1.966 C.P.C.E. Chaco

Asesor del Centro de Acopiadores de Cereales y Oleaginosos del Chaco

1. Introducción.

El Convenio Multilateral es el instrumento normativo aplicable cuando un contribuyente ejerce actividades en varias jurisdicciones, a los efectos de distribuir la base imponible de impuesto a los Ingresos Brutos, entre los Fiscos que tienen facultades impositivas para gravarlas.

En tal sentido, éste acuerdo suscripto por las distintas jurisdicciones de nuestro país (Provincias y Capital Federal), intenta evitar las graves consecuencias de la doble imposición y, más aún, armonizar y coordinar el ejercicio de los poderes autónomos.

El presente es un trabajo técnico cuya finalidad es dar una orientación práctica sobre la aplicación del Convenio Multilateral (C.M.), a la actividad desarrollada por los Acopiadores y Acopiadores-Consignatarios en general, y especialmente a los radicados en la provincia del Chaco, considerando la realidad económica y la operatoria habitual de los comerciantes de cereales y oleaginosos que operan en esta parte del país.

Atendiendo a ese objetivo, en muchos casos serán obviados aspectos conceptuales básicos, tanto del Impuesto a los ingresos Brutos como del Convenio mismo, apuntando sólo a aquellas cuestiones vinculadas directa o indirectamente al sector acopiador, y en especial, a aquellas que pueden dar lugar a criterios controvertidos.

Antes de comenzar con la aplicación de la normativa del Convenio, es conveniente hacer la siguiente diferenciación terminológica en relación a los contribuyentes sobre los que basaré el análisis, siguiendo las definiciones de la Res. Conjunta SAGPyA Nº 456 – AFIP Nº 1.593/03, que a continuación se transcriben:

"Acopiadores: *Se entenderá por tales a las personas físicas o jurídicas, incluyendo cooperativas, que comercialicen granos por su cuenta, reciban, acondicionen y almacenen en instalaciones propias y/o de terceros y realicen canjes de bienes y/ o servicios por granos.*

Acopiadores-Consignatarios: *Se entenderá por tales a las personas físicas o jurídicas, incluyendo cooperativas, que comercialicen granos por su cuenta y/o en consignación, reciban, acondicionen y almacenen en instalaciones propias y/o de terceros y realicen canjes de bienes y/o servicios por granos."*

Por lo tanto, y evitando extenderme en los detalles, el Acopiador es aquel que compra y vende cereales sólo por cuenta y a nombre propio, emitiendo y entregando al productor primario el formulario C.1116 B, al momento de la compra.

Su ganancia es la diferencia entre el importe de la venta y el precio de compra al productor, deducidos los gastos.

Por su parte, el Acopiador-Consignatario es aquel actúa por cuenta propia (con las características antes señaladas) y/o por mandato del productor.

En el segundo caso, opera a nombre propio pero por cuenta del productor, y le entrega a este último el formulario C.1116 C. al momento de liquidar la mercadería recibida en consignación.

Por lo tanto, la retribución del Acopiador-Consignatario es la comisión libremente pactada (la que, en términos cuantitativos, esta determinada por la diferencia entre lo que el comisionista cobra al comprador final y lo que le paga al comitente, deducidos los gastos).

Esta modalidad comercial tiene la particularidad de que, si bien el consignatario queda obligado con el tercero con quien contrate, es el comitente (productor), quien mantiene la propiedad sobre la mercadería hasta el momento de la venta.

Por último, considero necesario aclarar que el presente trabajo esta referido exclusivamente a los “acopios privados”, organizados en forma de empresa unipersonal, o sociedad comercial (tipificada o irregular). Por ello, y sin perjuicio de su mención en las definiciones de la resolución conjunta citada, se excluye del análisis a las Cooperativas.

2. Actividades Comprendidas. Sustento Territorial.

La primera cuestión a dilucidar es si el acopiador esta sujeto a Convenio Multilateral.

En tal sentido, su Art. 1º establece que *"Las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas, en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse a todas ellas …"*

En el caso que nos interesa, un acopiador radicado en Chaco, con sede administrativa e instalaciones de almacenamiento en esta provincia, sólo estará sujeto a Convenio si efectúa actividades (compras, comercialización, prestaciones de servicios, administración, dirección, etc.) en otra u otras jurisdicciones.

Vale destacar que el elemento a analizar, y el que (en principio) otorga el sustento territorial para la aplicación de este régimen, es la **actividad** generadora de ingresos, y no el ingreso en sí mismo. Según la doctrina especializada, aún en el caso de que los ingresos "provengan" de otras jurisdicciones, si toda la actividad se desarrolla sólo en una de ellas, este sujeto no deberá aplicar el Convenio, tributando sólo como contribuyente local.

La única excepción a este principio se configuraría con la aplicación del instituto de la "mera compra" cuyo tratamiento, por las particularidades que presenta, será tratado especialmente en el Tema 6. del presente trabajo.

También es preciso aclarar que estas actividades interjurisdiccionales pueden realizarse en forma directa, mediante sucursales, o a través de otras personas vinculadas a su empresa, aunque no estén en relación de dependencia (como es el caso del corredor), ya que el principio de la realidad económica indica que, aun en estos casos, los agentes e intermediarios, hacen extensible la actividad del contribuyente a otra jurisdicción.

En tal sentido, es importante destacar que el indicador más objetivo (pero no el único) de que la actividad se extiende a otras jurisdicciones, es la existencia de **gastos** en las mismas.

Por ejemplo, un Acopiador o Acopiador Consignatario chaqueño, estaría sujeto a Convenio cuando al efectuar ventas de cereales con destino a Santa Fe, trabaja con un corredor con oficinas en esa provincia (al cual le abona comisiones), afronta los costos del transporte (propio o contratado) de bs cereales hasta el Puerto de Rosario, y/o efectúa gastos en acondicionamiento de granos en la planta de descarga.

3. Criterio del "Convenio Sujeto"

Es habitual que el acopiador efectúe (además de la compraventa o consignación de granos), otras actividades conexas como ser: venta de agroquímicos y semillas, servicios de depósito y acondicionamiento de cereales (secado y zarandeo), venta de implementos agrícolas, servicios de transporte, y actividad agrícola, entre otras.

También es habitual que algunas de esas actividades se efectúen en una sola jurisdicción, y otra/s se desarrollen en jurisdicciones distintas..

Ante esta situación, el interrogante es si la empresa debe aplicar el C.M. a todas sus actividades, o sólo a aquellas que tienen lugar en dos o más jurisdicciones.

En relación a esta cuestión se puede afirmar que, en la actualidad, es de aplicación generalizada el criterio de "Convenio Sujeto". Esto significa que, con sólo verificarse que una de las actividades que realiza el contribuyente tiene lugar en varias jurisdicciones, esto ya lo transforma en "Sujeto de Convenio", debiendo afectar también al resto de sus actividades al C.M., aún cuando estas últimas se efectúen en una sola jurisdicción.

Este criterio, además de su evidente utilidad práctica, se fundamenta por el hecho de que toda la actividad del contribuyente integra un "proceso único económicamente inseparable".

Por ejemplo, en el caso de que el acopiador de Chaco realice la comercialización de cereales en la provincia de Córdoba, y efectúe además venta de agroquímicos y semillas, y servicio de acondicionamiento de granos sólo en la jurisdicción Chaco, deberá distribuir también los ingresos provenientes de la venta de insumos y de los servicios, según las normas del Convenio. La misma obligación tendría si sólo entrega cereales con destino al puerto de Barranqueras, pero efectúa ventas de agroquímicos a productores radicados en Santiago del Estero con sucursal en esta última provincia, o incurriendo en gastos de transporte.

Sin embargo, este comerciante no sería Sujeto de Convenio si tanto las actividades (y los consecuentes gastos) por ventas de cereales, como por la comercialización de agroquímicos, se desarrollaran exclusivamente en el ámbito de la provincia del Chaco.

Sin perjuicio de lo antes expuesto, considero útil recalcar que algunos autores consideran que existe un caso excepcional a esta regla.

Así, Althabe y Sanelli expresan lo siguiente:

" La única divergencia se produce cuando una persona física o jurídica, tiene dos o más negocios organizados en forma de empresa, que se desenvuelven individualmente, con autonomía operativa. Ello sucederá cuando existan distintas direcciones (aunque estén integradas por las mismas personas) y planes y decisiones independientes entre sí.

En ese supuesto, por cierto excepcional, las "actividades" que realiza el contribuyente no integran el mismo "proceso económico", por tener distinta "unidad de fin".

Recordemos que la empresa, no es un concepto jurídico, sino económico, y que implica "combinar factores" dentro de una organización, la cual planifica y toma decisiones desde un centro de dirección.

En la hipótesis planteada habría dos o más empresas, aunque el contribuyente puede ser único.

En estas condiciones, podría ser que una de estas organizaciones empresarias tenga actividades exclusivamente locales, mientras otra realice actividades interjurisdiccionales.

Sólo en este caso extremo, de difícil pero no imposible verificación práctica, debe en nuestra opinión dividirse el tratamiento, tributando las actividades locales en la respectiva jurisdicción y las actividades interjurisdiccionales dentro del mecanismo del Convenio Multilateral.

Fuera de este caso excepcional, en general, toda la actividad del contribuyente integrará un solo "proceso único económicamente inseparable", y por lo tanto, cualquier parte del mismo que exceda el marco local, hará procedente la aplicación del Convenio, para la totalidad de los ingresos que de aquel se derive (sin perjuicio de la mayor o menor atribución que corresponda) … **"** (1)

El caso planteado por Althabe y Sanelli podría tener lugar, si el Acopiador de Chaco que realiza la actividad de comercio de granos en otras jurisdicciones, tuviera además una explotación agropecuaria con actividades exclusivamente locales, y que la misma se efectúe con la "autonomía operativa" (de difícil comprobación) a que se refiere la cita doctrinaria.

Pero más allá de los extremos teóricos, debe tenerse en cuenta que en el sistema para la confección de declaración jurada (SD 99), sólo se prevé la posibilidad de que el contribuyente presente en su DDJJ todas la actividades que realiza, y además lo problemático que resultaría que un contribuyente, por un solo tributo, tuviese distintos comprobantes de Declaración Jurada y pago, y deferentes vencimientos y períodos de liquidación.

Estos elementos de la realidad hacen aconsejable tomar siempre el criterio de "Convenio Sujeto" que, por otra parte, es el más aceptado por los Organismos de Recaudación Provinciales, y por la Comisión Arbitral.

4. Régimen General y Regimenes Especiales

El texto del convenio prevé un Régimen de aplicación general, y otros específicos para determinadas actividades.

> Régimen General

De acuerdo al Régimen General, previsto en el Art. 2º C.M.

" … 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 … "

En términos generales, el procedimiento de cálculo consiste en discriminar los ingresos computables y no computables, y los gastos computables y no computables, de acuerdo a las disposiciones contenidas en la norma.

Luego se calcula (considerando sólo los conceptos computables) los coeficientes de ingresos y los de gastos, y por ultimo, se determinan (promediando los anteriores) los coeficientes unificados para cada jurisdicción. Son estos últimos los que se aplicarán para distribuir la base imponible.

> Regimenes Especiales

Por su parte, los Regímenes Especiales, regulados por los artículos 6º a 13º del Convenio, están previstos para actividades específicas tales como: construcción; seguros, ahorro y capitalización; financieras; transportes; profesiones liberales; intermediación; prestamos hipotecarios y prendarios; y determinadas operatorias con productos primarios.

En este caso no se aplican los coeficientes unificados, sino que se establecen proporciones fijas para distribuir la base imponible entre dos o más jurisdicciones.

A los efectos de la determinación del régimen aplicable, el Convenio establece un principio rector, que consiste en aplicar a todas las actividades comprendidas, el régimen general contenido en el Art. 2º, "salvo lo previsto para casos especiales".

Es decir que si una actividad concreta no esta prevista en algún régimen especial, debe aplicarse el régimen general.

Por lo tanto los regímenes especiales son excepcionales, y deben aplicarse en forma estricta a los supuestos expresamente previstos por el Convenio.

Aplicación de Regimenes Especiales al Acopiador y al Acopiador-Consignatario

Tal como se mencionó en el tema anterior, es habitual que el comerciante de granos efectúe diversas actividades. Entre estas actividades, existen tres cuyo encuadramiento a los regimenes especiales podríamos analizar: Servicios de Transporte; Consignación y "Mera Compra".

Como la "mera compra" se considerará especialmente en el Tema 6., sólo me avocaré al análisis del encuadramiento de las dos primeras actividades.

Del texto del Convenio surgen las siguientes normas:

"Artículo 9°: En los casos de empresas de transportes 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 11°: 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 ochenta por ciento (80 %) de los ingresos brutos originados por esas operaciones y la otra, el veinte por ciento (20 %) restante.

En referencia a la aplicación de distintos regimenes a un solo contribuyente, Althabe y Sanelli expresan lo siguiente:

" Creemos que siempre que sea razonable, debe aplicarse a cada contribuyente un único régimen de convenio para toda su actividad …" (2)

*"… proponemos las siguientes **reglas prácticas** para definir el régimen aplicable del Convenio Multilateral:*

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

2. Las actividades complementarias deben seguir en todos los casos la suerte de la principal. En consecuencia, sólo hay que analizar si las "actividades independientes" pueden ser objeto de distinto régimen.

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

4. Del principio anterior debe ser excluido el régimen del Art. 6º C.M., porque las actividades de la construcción tienen un carácter "finalista", que normalmente "absorbe" a las acciones "intermedias". Si existen otras actividades del contribuyente, que no pueden subsumirse en dicho régimen ("independientes"), habrá que dividir el tratamiento.

5. El régimen del Art. 9º C.M. debe aplicarse exclusivamente a las empresas de transporte, y no a la mera actividad de transporte. Todos los ingresos que tengan las empresas de transporte, deben incluirse en ese régimen, salvo las actividades de construcción (por las razones expuestas en el punto anterior).

6. También son de aplicación exclusiva y total, los regimenes de los arts. 7º y 8º C.M., ya que las actividades de Compañías de Seguros, Capitalización y Ahorro y Bancos y otras Entidades Financieras, excluyen por disposiciones legales, el ejercicio de cualquier otra actividad ajena a ese objeto.

7. Los mecanismos establecidos en el Art. 13 C.M., ordinariamente operan para la atribución parcial de ingresos, dentro de empresas comprendidas por el régimen general. " (3)

Por otra parte, al explicar la improcedencia del régimen especial en los casos en que la actividad no este especialmente prevista en los Art. 6º a 13º, los autores expresan:

"…creemos que para que se plantee el caso de la diversidad del régimen, deben coexistir dos actividades que tengan identidad propia, de tal manera que no se pueda englobar a una dentro de otra, es decir, que sean "independientes" entre sí

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

Estimamos que si una de ellas fuera excepcional (aunque fiera considerada "habitual" por su naturaleza o por el carácter comercial del sujeto), todavía se impondría el tratamiento único…" (4)

"… Circunstancias de este tipo son bastante frecuentes en la actividad de intermediación por cuenta ajena, que muchas veces aparece mezclada con negocios por cuenta propia y servicios que exceden las previsiones del régimen especial del Art. 11 C.M…"

"… En nuestra opinión, en estos casos hay que aplicar el régimen general, ya que la actividad tal como la ejerce el contribuyente, no es "lo previsto para casos especiales"…" (5)

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

En nuestro concepto, estas situaciones no están alcanzadas por el régimen especial que estamos analizando, ya que exceden sus previsiones…" (6)

Por su parte, Bulit Goñi aclara que:

"…es necesario que el rematador, comisionista o intermediario haya realizado actividades en la jurisdicción de situación o radicación del bien, pues en caso contrario ésta – a pesar de lo que indicaría una lectura literal y no jurídica de la norma – carecería de potestad tributaria para aplicar el gravamen local." (7)

Aplicación del Art. 9º C.M.

Aplicando las reglas prácticas de la cita doctrinaria, podemos concluir sin mayores problemas que el Art. 9º C.M. no es aplicable a un Acopiador o Acopiador Consignatario, que efectúa servicios de transporte de carga a terceros, como actividad complementaria al acopio.

Esto es así puesto que se trata de una "mera actividad de transporte", y no de una "empresa de transporte", escapando de esta manera a las previsiones del régimen especial.

Aplicación del Art. 11º C.M. al Acopiador-Consignatario

Aplicando el criterio restrictivo de Althabe y Sanelli, y teniendo en cuenta la

aclaración de Bulit Goñi, podría redondearse la idea afirmando que para la aplicación del Art. 11º al Acopiador-Consignatario, deberían darse las siguientes **Condiciones:**

1. Los bienes deben estar ubicados físicamente en otra jurisdicción (distinta a la sede principal) al momento de la venta.
2. El contribuyente debe tener actividades en la jurisdicción de radicación del bien (sustento territorial).
3. La actividad del contribuyente debe circunscribirse al papel de acercar a las partes y concretar venta de bienes, y no venir acompañada por servicios sobre las mercaderías objeto de negociación (secado, zarandeo, etc.)
4. La consignación no debe mezclarse con operaciones por cuenta propia

Como se ve, la suma de estas condiciones es de difícil verificación fáctica, teniendo en cuenta la operatoria habitual de un Acopiador-Consignatario, (y más aún si hablamos de un acopiador chaqueño).

También es evidente que los requisitos 3. y 4., surgen de una interpretación doctrinaria (en este caso de Althabe y Sanelli), basada en el criterio de privilegiar el tratamiento único para todas las actividades, y el de considerar a los regimenes especiales como figuras estrictamente tipificadas.

Si bien esta postura es ciertamente respetable, no está exenta de otras interpretaciones, que puedan surgir de la lectura literal de la norma.

Es por ello que considero conveniente hacer en este punto, un ejercicio de abstracción, dejando fuera de análisis a las condiciones 3. y 4. antes citadas, y considerando específicamente los requisitos 1. y 2. (que son ciertamente más objetivos), como quid de la cuestión para determinar si un Acopiador-Consignatario inscripto en Convenio Multilateral en varias jurisdicciones, y con sede principal de actividades en Chaco, debe o no tributar por el régimen del Art. 11º del C.M.

En primer lugar es tendríamos que verificar si se cumple el requisito 1., y la pregunta que debemos formularnos es en qué jurisdicción se encuentra ubicada la mercadería al momento de la venta.

Pero existe una cuestión previa ¿En qué momento se produce la "venta"?

Recurriendo a un diccionario jurídico, se define a la Compraventa de la siguiente manera:

"Contrato que con toda claridad define el Código Civil argentino, al expresar que habrá compra y venta cuando una de las partes se obligare a transferir a la otra la propiedad de una cosa, y esta se obligue a recibirla y a pagar por ella un precio cierto en dinero."

"… Cabe vender todas las cosas que pueden ser objeto de los contratos, aun futuras, siempre que su enajenación no esté prohibida, y a condición de que sean propias, ya que no se pueden vender las ajenas." (8)

De esta definición, surge claramente que la venta, se produce en el momento de celebración del contrato, independientemente del momento de emisión de la factura o documento equivalente (en nuestro caso, las liquidaciones de compra).

Ahora debemos hacernos la siguiente pregunta: ¿En qué jurisdicción se encuentra

ubicada físicamente la mercadería el momento de celebración del contrato?

Si la mercadería que se recibió en consignación esta ubicada al momento de la venta en la jurisdicción de la sede central de actividades del Intermediario (en nuestro caso Chaco), no es aplicable el Art. 11º del C.M.

En cambio, si a ese momento la mercadería se encuentra en otra jurisdicción, debemos analizar la si se verifica el Requisito 2, es decir, si el intermediario tiene actividades en la jurisdicción de referencia.

En caso afirmativo, se verifica el necesario sustento territorial que hace aplicable el Convenio Multilateral a la otra jurisdicción, y es **aplicable el Art. 11º del C.M.**

En caso de no tener actividades en la jurisdicción en que están ubicados los cereales, el Acopiador-Consignatario no aplicará el Régimen Especial, y distribuirá la base imponible originada en tal operación de conformidad al **Art. 2º del C.M.**

¿Qué sucede en la Práctica?

Como es sabido, la operatoria habitual de este tipo de intermediarios, podría resumirse de la siguiente manera:

En primer término recibe la mercadería en su planta de almacenamiento del productor primario (comitente), emitiendo y entregando a este último el formulario C. 1116 A.

Cuando el comitente decide "liquidar" su mercadería (puede ser mediante una orden puntual, o en función a instrucciones dadas por escrito), el Acopiador-Consignatario confirma la operación con el Adquiriente, emite y entrega al productor el formulario C. 1116 C, y recibe las liquidaciones que son remitidas por el Adquiriente.

A su vez, es también habitual que se den dos tipos de operatoria:

a) Que el Consignatario, reciba la orden de venta del comitente, y recién después de esa orden celebre el contrato con el adquiriente y envíe la mercadería a otra jurisdicción.

b) Que el Consignatario celebre contratos "a fijar precio", y vaya enviando cargas de cereales a otra jurisdicción en forma simultánea a la recepción de los cereales de los productores. Y luego, al recibir la orden de venta, fije precio entregando al productor el C. 1116 C y recibiendo del Adquiriente las liquidaciones pertinentes.

En cualquiera de las dos situaciones, al momento de celebrarse el contrato de compraventa, la mercadería se encuentra en la jurisdicción de la sede central de actividades del Acopiador-Consignatario.

Por lo antes expuesto concluyo que, la operatoria de un Acopiador-Consignatario antes explicada, no se ajusta a lo previsto para casos especiales, y **no lo encuadra en el Art. 11º del Convenio Multilateral.**

5. Atribución de Ingresos y Gastos

Volviendo al análisis del Régimen General, ya se ha explicado que, a los efectos de la determinación de coeficientes deben discriminarse los ingresos y los gastos que son computables. Pero obviamente, una vez discriminados, hay que determinar a qué jurisdicción se van a imputar o atribuir esos ingresos y gastos.

Para empezar, hay que tener en cuenta que el C.M., en su Art. 27, establece que

*" 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."*

Imputación de Gastos

Esta atribución no trae demasiados problemas.

El C.M. expresa en su Art. 4ª que: *" 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 ej.: de dirección, de administración, de fabricación, etc.), 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.*

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 distribuirlos mediante estimación razonablemente fundada.

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

En definitiva, los gastos deben atribuirse en principio a la jurisdicción en que fueron originados o devengados (sin importar donde se "pague"), con las especificaciones que hace la norma (en el caso de transporte, por ej).

Es decir, que el elemento a considerar, es dónde se produjo el hecho sustancial que da nacimiento al gasto, generando la obligación de pago.

Al sólo efecto de dar una mayor orientación sobre lo antes expuesto, y sin descartar mejores criterios, se exponen a continuación varios casos de atribución de gastos.

El ejemplo corresponde a un acopiador con casa central y planta de acopio en Las Breñas (Chaco), que cuenta con oficinas alquiladas en Rosario, y vende girasol con destino al Puerto de Rosario (Sta.. Fe).

Gasto	***Jurisdicción a que se imputa***
Sellos de Contratos, correspondientes a D.G.R. Sta. Fe	**Santa Fe**
Comisiones a corredor con oficina en Chaco	**Chaco y Santa Fe, en proporc. a las ventas efectuadas en c/ Prov.**
Flete Contratado Las Breñas – Rosario	**50% Chaco y 50% Sta. Fe**
Combustibles transporte (propio) Las Breñas - Rosario	**Chaco y Sta. Fe, en proporc. a kmts. recorridos en c/ Provincia**
Reparación y conservación de silos	**Chaco**
Seguros de los Camiones "radicados" en Chaco	**Chaco**

Alquiler de oficinas ubicadas en Rosario	**Santa Fe**
Amortización de Silos	**Chaco**
Sueldos al personal que trabaja en las oficinas de Rosario, que son abonados en la casa central.	**Santa Fe**
Secado del girasol en puerto de destino	**Santa Fe**

Atribución de Ingresos

Más problemática resulta la Atribución de Ingresos a cada jurisdicción, ya que el texto del C.M. se limita a establecer que serán atribuibles a la jurisdicción de donde provienen (Art. 2º b)), sin más aclaraciones.

En relación al esta cuestión, Bulit Goñi (9) efectúa múltiples análisis basados en las conclusiones de las reuniones de Córdoba 1988 (que tratan específicamente el tema en su Art. 18º).

Este autor expresa que, el quid de la cuestión está en considerar al ingreso como indicador del volumen de actividad, atendiendo al principio de la realidad económica. No obstante ello, existen tres criterios "utilizables": el del lugar de concertación de la operación (venta o servicio), el del domicilio (que a su vez puede ser el del adquiriente o el del vendedor), y el de la localización de los bienes, obras o servicios por los cuales se pagan y cobran los ingresos.

En tal sentido, dando su opinión en casos concretos, pero sin llegar a conclusiones definitivas que sean aplicables a la generalidad de los casos, considera que aun no existe consenso sobre el tema, y que esa falta de acuerdo se debe a la primacía de los intereses jurisdiccionales, sobre la interpretación objetiva basada en la técnica tributaria.

Por otra parte, Mario Althabe, hace un minucioso análisis terminológico y apunta a desentrañar cual es el lugar de donde "proviene el ingreso", afirmando que el resultado se verifica en un tiempo y correlativamente en un lugar preciso, el de devengamiento. En tal sentido toma cómo válida la acepción económica (y no jurídica ni financiera) del término ingreso, y concluye que:

"… el criterio general es que los ingresos deben ser atribuidos a la jurisdicción donde se realiza la entrega de la mercadería o se ejecuta la prestación del servicio…" (10), descartando la consideración del domicilio legal, y del lugar de concertación, a tales efectos.

Luego, al referirse al caso de ingresos derivados de contratos entre ausentes (ventas por correspondencia por ej.), que según el Convenio (Art. 2º inc. b)) debe asignarse al "domicilio del adquiriente", afirma que teniendo en cuenta el principio antes mencionado, debe considerarse la acepción vulgar (y no jurídica) del término "domicilio", que el diccionario define como "punto donde una persona tiene su morada y sus intereses".

Es por ello que, aun en esta modalidad de operaciones, considera que los ingresos deben atribuirse al lugar donde se remita la mercadería vendida o donde deba ejecutarse el servicio.

Por su parte, la Resolución Nº 20/2000 de la Comisión Arbitral (TAYM S.A. c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires), resuelve un caso particular concluyendo que ***"los ingresos deben atribuirse al lugar donde se realiza la prestación del servicio, es***

decir allí donde efectivamente se desarrolla la actividad.”

Basándonos en el criterio de Althabe, podríamos analizar el caso de un acopiador chaqueño que vende soja a una fábrica con domicilio legal en Córdoba, actuando a través de un corredor domiciliado en Capital Federal, con el que se confirman telefónicamente las condiciones de venta, para luego firmar un contrato (que suscriben adquiriente, corredor y acopiador).

Con posterioridad, se da cumplimiento al acuerdo contratando un flete y enviando la mercadería con destino de descarga en el depósito de la fábrica ubicado en la cuidad de Avellaneda (Santa Fe).

Una vez que llega la mercadería, se emite y envía al acopiador las liquidaciones parciales y definitivas pertinentes.

En este caso, independientemente de los domicilios de los participantes en la operatoria y de la modalidad de contratación, el 100% del ingreso derivado de esta operación debe atribuirse a la Jurisdicción **Santa Fe**, ya que es esta última donde se realiza la entrega de los bienes.

6. El instituto de la "Mera Compra"

En esta parte del trabajo se analizará la aplicación del instituto de la "mera compra" los acopiadores de cereales en general, y específicamente a los radicados en la provincia del Chaco.

El análisis comenzará con la transcripción de las normas tanto locales como del Convenio, que se refieren a la "mera compra", para luego tomar distintas referencias doctrinarias y elaborar conclusiones finales sobre las cuestiones sujetas a controversias.

Normativa y Particularidades

Código Tributario de la Provincia del Chaco – Art. 117º

" Se considerarán también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones, realizadas dentro de la Provincia, sea en forma habitual o esporádica:

… La mera compra de productos agropecuarios, forestales, frutos del país y minerales para industrializarlos o venderlos fuera de la Jurisdicción. Se considerará " fruto del país" a todos los bienes que sean el resultado de la producción nacional perteneciente a los reinos vegetal, animal o mineral, obtenidos por acción de la naturaleza, el trabajo o el capital y mientras conserven su estado natural, aún en el caso de haberlos sometido a algún proceso o tratamiento-indispensable o no- para su conservación o transporte (lavado, salazón, derretimiento, pisado, clasificación, etc.)"

Resolución General D.G.R. Chaco Nº 1.419/01

" Artículo 1°: Establecer que los contribuyentes o responsables del traslado de la producción primaria fuera de la jurisdicción provincial, a los fines de determinar el impuesto sobre los Ingresos Brutos en los términos del artículo 11° de la Ley 2071 (t.o.), cuando justifiquen estar encuadrados en el artículo 13° -tercer párrafo- del Convenio Multilateral de acuerdo a las disposiciones de la presente, liquidarán el gravamen sobre el 50% del precio oficial de venta o corriente en plaza.

Artículo 2°: De conformidad a lo establecido en el artículo 1°, en oportunidad de trasladar la producción fuera de la jurisdicción provincial, los acopiadores o adquirentes deberán aportar en los puestos de control limítrofes de esta Dirección General de Rentas, constancia extendida por el Organismo que acredite su situación y encuadre en las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13° del Convenio Multilateral.

Artículo 3°: En oportunidad de solicitar la constancia referida en el artículo 2°, el contribuyente o responsable deberá acreditar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales con arreglo al citado párrafo del Convenio Multilateral, mediante la presentación de la declaración jurada pertinente -Form. CM 03.

Artículo 4°: En caso de acreditar lo que establece el artículo 2° de la presente, corresponderá aplicarse el 50% del gravamen mínimo que para cada producto aprueba esta Dirección General de Rentas mediante las Resoluciones Generales dictadas al efecto.

Artículo 5°: De forma. 06 de Junio del 2001. Fdo.: Cr. Antonio Julio Millán. Director General de Rentas"

Convenio Multilateral – Art. 13º 3er 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 cincuenta por ciento (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 ochenta y cinco por ciento (85 %) del precio de venta obtenido. La diferencia entre el ingreso bruto total del adquirente y el importe mencionado será atribuida a las distintas jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen los productos, conforme al régimen del Artículo 2. En los casos en que la jurisdicción productora grave la actividad del productor, la atribución se hará con arreglo al régimen del Artículo 2 "

Sin perjuicio de que sólo se expone la normativa de Chaco, vale aclarar que, con excepción de Santa Fe y Capital Federal, todas la demás jurisdicciones introdujeron este instituto con redacciones muy similares en sus respectivas legislaciones, con el objeto de atraer materia gravada originada en actividades primarias, protegiendo sus intereses como jurisdicción de origen, ante la imposibilidad de gravar al productor.

Como se ve, este instituto esta también previsto en el Art. 13º del Convenio Multilateral.

Según algunos autores, la "mera compra" se incorpora implícitamente para ciertos bienes en el 2º párrafo, y explícitamente, para la generalidad de los bienes en el 3er párrafo. No obstante, en este trabajo sólo se someterá a análisis el Art. 13º 3er párrafo, ya que es este último el único que podría aplicarse a un acopiador, en el caso de que se cumplan los requisitos pertinentes.

De estas normativas provinciales surge que, en principio, el Hecho Imponible del Impuesto a los Ingresos Brutos es el ejercicio habitual y a título oneroso de comercio, industria, profesión, oficio, etc…, y la Base Imponible esta conformada, (también en principio), por los Ingresos Brutos devengados, y en algunos casos percibidos, que el contribuyente obtiene por tales actividades.

Por lo tanto, las normativas antes expuestas dejan a las claras que el instituto de la "mera compra" esta previsto como un hecho imponible especial, ya que en este caso debe pagarse el impuesto aunque no exista habitualidad y, por otra parte, lo que se grava (base imponible) no es un ingreso sino una compra. Es decir que se grava un "egreso", sin importar la posterior obtención de ingresos.

Por ejemplo, si un acopiador de Santa Fe efectúa una "mera compra" (configurándose todos los requisitos necesarios) a un productor radicado en Chaco, la mercadería se deposita en silos y se produce un incendio que genera la perdida total de la carga, no habrá base imponible para las demás jurisdicciones, pero este acopiador deberá tributar igualmente al Fisco chaqueño por el 50% del precio oficial o corriente de la compra (o su equivalente, según la norma).

Este tratamiento incide directamente en el aspecto formal ya que, la parte que se distribuye a la jurisdicción de origen, debe incluirse en la declaración jurada del período en que se compra. En cambio, en las jurisdicciones en donde se comercializa, el hecho

imponible se produce al momento de la venta, y el ingreso se declara en el período en que esta ocurre.

Otra particularidad es que, tal como se adelantara en el Tema 2., con la aplicación de la "mera compra", se configura la única excepción a la regla de que sólo las actividades (y consecuentes gastos) efectuadas en varias jurisdicciones, otorgan el sustento territorial para aplicar la normativa del Convenio.

En tal sentido, observaremos que este instituto también otorga subsidiariamente el sustento territorial a una jurisdicción, obligando a que ciertos sujetos ingresen al Convenio aunque no cumplan la condición antes mencionada.

Por último, y circunscribiendo el análisis a la Provincia del Chaco, la Resolución General D.G.R. Chaco Nº 1.419/01 regula la posibilidad de que el acopiador o adquiriente que justifique estar encuadrado en el artículo 13° -tercer párrafo- del Convenio Multilateral, abone sólo el 50% de los Pagos a Cuenta por traslado de la producción primaria ("Guías").

Análisis de los Requisitos

Del texto del Art. 13º 3er párrafo del C.M., surge que para que se configure el instituto, deben darse los siguientes requisitos:

1) La mera compra de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, producidos en una jurisdicción.
2) Para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora.
3) Que la jurisdicción productora no grave la actividad del productor

En relación a tales condiciones, y a los efectos de analizar su adaptación al caso de un Acopiador o Acopiador-Consignatario, se exponen las siguientes observaciones:

Requisito 1):

En primer lugar habla de la existencia de una compra, es decir que para configurarse el instituto debe existir una adquisición efectiva, los bienes deben pasar a ser propiedad del contribuyente alcanzado por el hecho imponible.

Por esta razón, es evidente que un Acopiador-Consignatario, en relación a sus operaciones efectuadas por mandato del productor, queda plenamente excluido de cualquier posibilidad de encuadrarse en este instituto.

El tercer párrafo del Art. 13º sólo es susceptible de aplicación, cuando el Acopiador-Consignatario opera por cuenta propia, y a las operaciones por cuenta propia que efectúe un Acopiador (y siempre que se den los demás requisitos para que el instituto se configure).

Tampoco existen dudas de que, aunque un acopiador no desarrolle una actividad en la jurisdicción donde compren los productos primarios, esta última acción actúa como hecho disparador de la obligación tributaria, ya que presupone para el Convenio existencia de "sustento territorial".

En segundo término, la norma se refiere a los "restantes" productos agropecuarios, considerando a todos aquellos que no están encuadrados en el Art. 13º 2º párrafo del C..M. Los encuadrados en ese artículo son: tabaco, quebracho algodón, lana, arroz y fruta).

Por ende, los cereales y oleaginosos están encuadrados en el Art. 13º 3er párrafo, y su adquisición por parte del acopiador, podría configurar el instituto.

Se dejará para más adelante, el análisis de las divergencias sobre la interpretación de las palabras "mera compra".

Requisito 2):

Considerando literalmente el texto de la norma, se puede decir que con esta condición se apunta (con un criterio ciertamente subjetivo y susceptible de varias interpretaciones) a la "intencionalidad" que el adquiriente tiene al momento de comprar, con respecto al destino de la mercadería.

Pero más allá de eso, lo que resulta indiscutible es el fin del instituto, en cuanto a evitar que la jurisdicción de origen se vea fiscalmente perjudicada por la salida de productos que se venderán en otra jurisdicción, atendiendo a lo que estipula el tercer requisito.

Requisito 3):

Este tercer requisito es el de más objetivo, ya que simplemente exige que el productor primario se encuentre exento del impuesto a los Ingresos Brutos en la Jurisdicción de origen.

En la Provincia del Chaco, el productor se encuentra exento por la primera comercialización de los productos primarios. Esto surge del Art. 128 inc. o) del Código Tributario Provincial.

La enunciación y explicación de los requisitos antes expuestos, parecerían no dar lugar a demasiadas controversias en cuanto a los casos en que corresponde aplicar el instituto. Pero esto esta lejos de ser así, ya que existen casos cuya configuración en el instituto se encuentra en duda y sujeta a diferentes criterios.

Ente las cuestiones más controvertidas, y que surgen de las distintas interpretaciones que se hacen del texto de los requisitos 1) y 2) , están las siguientes:

¿ Es condición para que se configure el instituto que el comprador no esté radicado en la jurisdicción productora, o que no tenga actividades que caigan en el régimen general, en esta última ?

¿Es necesario que el productor siga siendo el dueño de la mercadería hasta su salida de la jurisdicción productora ?

En relación a este tema existen opiniones encontradas, tanto en la doctrina especializada, como en las conclusiones de congresos y convenciones, y en los criterios adoptados por los distintos Fiscos Provinciales.

A los efectos de arrojar luz, tales opiniones y criterios serán expuestos a continuación, para luego concluir sobre la aplicabilidad de tales condiciones.

Opinión de Mario E. Althabe y Alejandra P. Sanelli:

"… La inclusión de la "mera compra" como un hecho imponible subsidiario en el Impuesto a los Ingresos Brutos, hace que quienes se verifiquen en este supuesto, aunque no tengan actividad en la jurisdicción donde compren los productos primarios, entren igualmente en el Convenio …" (11)

"… Esto tiene dos finalidades: "proteger" a la jurisdicción que produce determinadas riquezas (productos nominados en el segundo párrafo del Art. 13 C.M.), y evitar que se erosione la materia gravada cuando la jurisdicción de origen no grava la actividad del productor primario (tercer párrafo Art. Cit.).

En esta última situación, la jurisdicción productora vería reducida su capacidad de imponer a las riquezas producidas, ya que no grava la primera etapa (productor primario), ni tampoco puede hacerlo en la etapa industrial o comercial, que por definición se concreta fuera de su ámbito.

Pero la imposición de la "mera compra" está circunscripta a condiciones muy bien definidas por las normas legales.

*En primer lugar**, el sujeto que realiza la "mera compra" en la jurisdicción, no tiene que tener en la misma, actividades que caigan bajo el hecho imponible general.** Si así fuera, el sujeto es contribuyente de esa jurisdicción y habría que aplicar las disposiciones generales del Convenio y no las especiales de la "mera compra".*

Por ende la acción del sujeto debe limitarse a la sola ("mera") compra de los productos primarios, ya que cualquier otra actividad en la jurisdicción lo convertiría en un "contribuyente de Convenio", en virtud del ya analizado Art. 1º C.M.

En este supuesto, la jurisdicción de origen participará de la tributación, de acuerdo a las normas de distribución ordinaria (régimen general o régimen especial que corresponda).

*Por último, **para encuadrar la acción en "mera compra", es preciso que el producto se mantenga en propiedad del productor primario**, ya que si éste lo vende dentro de la jurisdicción de origen, esta última podría ejercer su poder tributario en oportunidad de la ulterior comercialización que realice el comprador, y no es necesario desplazar la imposición a la siguiente etapa (industrial o comercial)* **… "** (12)

Conclusiones de la Convención Nacional de Acopiadores de Granos de Villa Carlos Paz (Año 1982).

A los efectos de ponderar la importancia técnica de las conclusiones obtenidas por esta Convención, se puede mencionar que en las comisiones de trabajo colaboraron más de setecientos delegados, representantes y asesores de medio millar de firmas acopiadoras.

En relación a nuestro tema de interés, la Comisión de Aspectos Impositivos y Laborales de la Convención (presidida por el Dr. Mario E. Romani), concluye que:

*"La "mera compra" como figura atípica en el régimen del Impuesto a los Ingresos Brutos **sólo se concreta cuando un industrial, acopiador, exportador, etc., de extraña jurisdicción, compra en otra,** directamente a los productores, la mercadería, para luego venderla o industrializarla fuera de la jurisdicción de la que aquella es originaria."* (13)

Luego, al analizar ejemplos concretos, se exponen el tratamiento a los siguientes casos:

"1) Productor vende a un acopiador, quien a través de un corredor vende a una firma exportadora.

a) Productor y Acopiador radicados en la provincia de Buenos Aires, corredor en Capital Federal, exportador en Capital Federal.

El acopiador está sujeto al Convenio Multilateral y debe distribuir sus ingresos entre la provincia de Buenos Aires y la Capital Federal, con arreglo al régimen establecido por el ***Art. 2º*** *del Convenio.*

e) Productor radicado en Provincia de Santa Fe, acopiador en provincia de Buenos Aires, corredor en Capital Federal, exportador en Capital Federal.

El acopiador puede encuadrarse en las siguientes situaciones:

a) Si ha actuado bajo el régimen de la "mera compra", se encuentra sujeto al Convenio Multilateral y debe distribuir sus ingresos de conformidad a lo que dispone el ***Art. 13 último párrafo*** *de aquél. La distribución comprende, por supuesto, a la provincia de Santa Fe y a aquellas jurisdicciones donde se comercialicen las mercaderías.*

b) *Si ha actuado como "consignatario", sus ingresos por comisiones deben ser distribuidos entre la provincia de Buenos Aires y la jurisdicción donde esté radicada la mercadería, sujeto al Art. 11 del Convenio."* (14)

Opinión de Enrique Bulit Goñi

Al referirse al tercer párrafo del Art. 13º, expresa que:

" Este párrafo si se refiere y sólo a algunos supuestos alcanzados por el instituto local de la mera compra, ya que contiene sus tres requisitos: que sean productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, con la salvedad de la nota precedente, que ***sean extraídos*** *para su venta o elaboración fuera de la jurisdicción de origen en la que fueron adquiridos, y que esta no grave al productor… "*

El juego del instituto local de la mera compra determina que el contribuyente deba pagar el impuesto por el solo hecho de comprar alguno de los productos primarios a que se refiere, y ***sacarlos fuera de la jurisdicción*** *para su industrialización o venta, siempre que el productor haya estado exento.*

" … Para la segunda atribución, conforme al régimen general, es de reparar en lo que es válido para los tres párrafos: ***si alguna de las etapas finales, hasta la venta, se cumpliera en parte en la misma jurisdicción productora, según corresponda, esta volverá a participar en la distribución*** *según los ingresos y gastos habidos en ella, con exclusión de los que hayan concurrido al hecho que ocasiona la primera atribución directa."* (15)

Primeras Jornadas Nacionales Tributaria, Provisionales y Laborales. Rosario 2003. Trabajo "La Mera Compra". (Autor: C.P. Mauro Bertoglio)

"… Algunos autores sostienen que el sujeto que realiza la "mera compra" en la jurisdicción, a los efectos de su aplicación, no tiene que tener en la misma actividades que caigan bajo el régimen general del artículo 2º, resultando en tal caso, aplicables las disposiciones generales del convenio y no las especiales de la mera compra.

No compartimos con dicho criterio, debido a que de ninguno de los dos párrafos bajo análisis se desprende tal afirmación*. Siendo sólo aplicable el régimen general de distribución, a la porción de ingresos atribuibles a las demás jurisdicciones donde se realizan las demás etapas siguientes a la compra y, en el caso específico del tercer párrafo del artículo 13, cuando no se cumple el requisito de la no gravabilidad de la actividad del productor en al jurisdicción de origen de los productos.*

Dicha postura no tiene sólo sustento en la propia norma sino también en el objetivo que le dio origen a este artículo 13. ***En el supuesto de aplicarse el régimen general por ejecutarse una actividad en la jurisdicción productora, se le estaría asignando materia imponible de la misma forma que a cualquier otra jurisdicción, desvirtuándose la misión del artículo en cuestión…"***

Criterio de la Dirección General de Rentas de la Provincia del Chaco

Ya es de público conocimiento que, en los últimos meses, la Dirección General de Rentas de la Provincia del Chaco **a decidido exigir a los acopiadores de granos con domicilio, sede principal de actividades, e instalaciones de almacenamiento ubicadas en la jurisdicción sometida a su contralor, a distribuir la base imponible aplicando el instituto el Art. 13º 3er párrafo del C.M., por las compras de cereales y oleaginosos que efectúan a productores radicados, y con explotación en la provincia del Chaco.**

Si bien al día de la fecha no existe ninguna norma interpretativa formal del Organismo (resolución, dictamen) en el que se manifieste oficialmente esta postura, la misma queda plasmada en los ajustes efectuados a empresas que operan en las condiciones especificadas en el párrafo anterior, y que liquidan por el Régimen General previsto en el Art. 2º del C.M. En tal sentido es importante destacar que en las actas determinativas se hace mención específica a que la norma aplicable es el Art. 13º tercer párrafo.

Además de ello, en los últimos meses, varias delegaciones del Consejo Profesional de Ciencias Económicas organizaron charlas técnicas en las que participaron los responsables del área de Asuntos Técnicos de D.G.R. Chaco, y en las mismas se ratificó el criterio de aplicación de la "mera compra" a los acopiadores chaqueños que operan en las condiciones de referencia.

También es conocido (aunque con carácter informal) que este Organismo toma como fundamento de la aplicabilidad del instituto en el caso planteado, la interpretación literal, tanto de la normativa local (Art. 117 del Código Tributario Provincial) como de la contenida en el C.M. (Art. 13º), en el que no existe ninguna especificación sobre lo que significa la "mera" compra, ni se hace referencia alguna a la condición de que el comprador deba estar radicado en otra jurisdicción, o no tener actividades en la provincia del Chaco.

Por otra parte, justifican el criterio alegando que el Instituto fue creado con el fin de proteger fiscalmente a la jurisdicción de origen de los productos primarios.

Por último, otro argumento que también ha llegado a mi conocimiento es que, de la interpretación de la Resolución General D.G.R. Chaco Nº 1419/01, surge que resultaría aplicable el instituto a todos los responsables del traslado de la producción primaria.

Es obvio que esto no es así, ya que del mismo texto surge que las disposiciones de tal resolución se aplicarán a quienes "…*justifiquen estar encuadrados en el artículo 13°*

-tercer párrafo- del Convenio Multilateral...". Y es justamente ese encuadramiento el que se encuentra sujeto a divergencias, en relación a un acopiador radicado en la provincia de referencia.

Resoluciones de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria

En primer término, se deja aclarado que no existen Resoluciones Generales de la Comisión Arbitral que regulen el instituto.

No obstante, se pueden citar dos casos concretos sobre diferencias de criterios en la aplicación de la "mera compra" por la Provincia de Salta, los que tuvieron resolución de la Comisión Arbitral y, por apelación del contribuyente, resolución posterior de la Comisión Plenaria.

Sin perjuicio de que las mismas son de aplicación obligatoria sólo para el caso concreto en cuestión, dejan sentado cual es el criterio de la autoridad máxima en cuanto a aplicación del C.M., y pueden ser interpretados análogamente a los casos pertinentes que involucran al acopiador de granos de la Provincia del Chaco. También se aclara que, por problemas de extensión, sólo se citarán aquellos contenidos que ayuden a dilucidar los criterios que me ocupan en el presente trabajo, por lo cual se recomienda la lectura completa de tales resoluciones.

Res. Comisión Arbitral Nº 27/2002 y Res. Comisión Plenaria Nº 7/2003.

Expediente C.M. N° 304/2002 "S.A.C.E.I.F. LOUIS DREYFUS LTDA c/ Provincia de Salta"

En este caso, el Fisco salteño efectuó una determinación a la firma de referencia, aplicando el instituto de la "mera compra".

Ante este hecho, la empresa presenta una acción ante la Comisión Arbitral por considerar improcedente tal resolución.

La empresa declara comprar cereales y oleaginosas a productores de la Provincia de Salta, que la entrega de los productos se efectúa dentro o fuera de la jurisdicción de origen, siempre con flete a cargo del productor, que liquidan el impuesto a los Ingresos Brutos por el Régimen General, no habiendo asignado base imponible en la provincia de salta, por no efectuar actividades en la misma, lo cual (según la empresa) implica la inexistencia de sustento territorial.

En un principio, la Comisión Arbitral resuelve haciendo lugar al recurso interpuesto por la empresa, y sosteniendo que solamente procederá la aplicación del gravamen (por Art. 13º 3er p.), cuando se demuestre fehacientemente que los productos son entregados en la misma Provincia, por lo que se considera que el sustento territorial estaría dado necesariamente por el lugar de entrega de la mercadería.

Con posterioridad, la Provincia de Salta apela tal decisión ante la Comisión Plenaria, alegando que dicha jurisdicción se vería perjudicada por la aplicación de la Res. de la Comisión Arbitral, ya que, al estar exento el productor, sus productos agropecuarios son extraídos sin pagar tributo alguno, erosionando su materia imponible.

Ante esta apelación, la Comisión Plenaria, resuelve (Res. Nº 7/2003) con distinto criterio al de la Comisión Arbitral, haciendo lugar al recurso presentado por Salta, y dando lugar a la aplicación del instituto.

En tal resolución se exponen como fundamento los siguientes **Considerandos:**

"Que cabe señalar que para la aplicación del concepto de "mera compra", descripto en el artículo 13, último párrafo del Convenio Multilateral, resulta necesario, además de verificarse la efectiva compra de productos primarios, exteriorizar la intención de desarrollar la actividad en la jurisdicción productora, requisitos estos, que en el caso concreto, sean considerados debidamente probados.

Que no cabe duda que cuando el comprador se traslada a la jurisdicción productora para desarrollar su actividad de compra se dan los supuestos citados precedentemente. Asimismo, tales requisitos se acreditan aun en los casos en que el comprador no se traslade a la jurisdicción productora, siempre que se exteriorice adicionalmente mediante hechos, actos y otros elementos probatorios, la intención o voluntad del comprador de desarrollar su actividad compradora en la jurisdicción productora.

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

Res. Comisión Arbitral Nº 28/2002 y Res. Comisión Plenaria Nº 9/2003.
Expediente C.M. N° 306/2002 "PECOM AGRA S.A. c/ Provincia de Salta"

Tanto los planteos de ambas partes, como las resoluciones de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria de este caso concreto, son **prácticamente idénticos** a los expuestos para el caso "S.A.C.E.I.F. LOUIS DREYFUS LTDA c/ Provincia de Salta".

Por esta razón, resultaría redundante explayarme en la cuestión, invitando a los lectores a consultar directamente las resoluciones de referencia.

En definitiva, también en este caso la Comisión Plenaria revierte, con idénticos considerandos, lo resuelto por la Comisión Arbitral, aceptando la aplicación del instituto por parte de la Prov. de Salta, tanto por las compras de cereales y oleaginosas que Pecom Agra S.A. efectúa dentro de la Provincia, como a aquellas que efectúa fuera de esa jurisdicción.

CONCLUSIONES

En esta última parte de este trabajo referido al instituto de la mera compra, me avocaré a analizar todas las fuentes, tanto doctrinarias como normativas, a las que me he remitido, a los efectos de llegar a conclusiones razonables sobre la aplicabilidad del instituto a cualquier sujeto, y en particular, al acopiador de cereales y oleaginosos radicado en la provincia del Chaco.

Los resultados del análisis serán obtenidas a partir de un debido fundamento técnico, y apelando a la mayor objetividad requerida a tales efectos.

Pero desde ya se aclara que, más allá de las bases técnicas de los fundamentos, tales conclusiones no dejan de tener el carácter de opinión personal, razón por la cual, es razonable que las cuestiones objeto de análisis puedan ser susceptibles de otras interpretaciones.

En primer lugar, es conveniente establecer cuales son los tres requisitos que (bajo una "observación literal") están fuera de discusión:

1) La adquisición directa al productor primario, de ciertos productos agropecuarios
2) Para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora.
3) Que la jurisdicción productora no grave la actividad del productor.

A continuación se plantearán y analizarán los tres requisitos cuya aplicación se encuentra bajo numerosas controversias. Ellos son:

a) La compra debe formalizarse fuera de la jurisdicción productora. Es decir, el productor debe mantener su propiedad sobre la mercadería, hasta su salida de la misma.
b) El comprador no debe tener actividades en la jurisdicción de origen, que se encuadren en el régimen general.
c) El comprador debe estar radicado fuera de la jurisdicción de origen.

> Con respecto al **Requisito a):**

Althabe y Sanelli (Op. cit.) consideran que el cumplimiento de esta condición es esencial para la configuración de la mera compra.

No obstante, de las Res. de la Comisión Plenaria Nº 07/03 y 09/03, surge claramente la inaplicabilidad del mencionado requisito, expresando que *"…el artículo 13 del Convenio Multilateral comprende tanto el acto del comprador foráneo que **viene a realizar la compra dentro** de la jurisdicción productora, como así también la mera compra realizada desde fuera de ella..."*

En definitiva, se trata de resoluciones firmes que dejan a las claras el criterio oficial.

Por lo tanto, concluyo que:

La "mera compra" puede configurarse independientemente de que la adquisición se formalice dentro o fuera de la jurisdicción de origen.

> Con respecto al **Requisito b)**

Althabe y Sanelli (Op. cit.) consideran que necesariamente debe cumplirse este requisito para que pueda tener lugar el instituto.

Justifican su postura en que esta norma trata de proteger al fisco de origen en los casos en no tendrían oportunidad alguna de atraer materia imponible, al estar exento el productor. Y que esta situación no se daría si el comprador efectuara actividades (y gastos) y, por ende, tuviera coeficientes determinados para distribuir su base imponible en esa jurisdicción, por aplicación del Régimen General.

Por su parte, Enrique Bulit Goñi (Op. cit.), al referirse al caso en que la jurisdicción productora participe de una segunda atribución por el Régimen General, reconoce indirectamente que el desarrollo de actividades (y gastos) que originen el cálculo de

coeficientes para la dicha jurisdicción por parte del adquiriente, no obstan la configuración del instituto, si se dan las demás condiciones pertinentes.

Idéntico criterio surge el trabajo presentado en las Primeras Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales y Laborales Rosario 2003.

En mi opinión, si bien el criterio de Althabe y Sanelli puede considerarse teóricamente razonable, puede dar lugar en la práctica a situaciones altamente abusivas y perjudiciales para la jurisdicción de origen, lo que desvirtuarían por completo la finalidad del instituto y el espíritu del C.M.

Por ejemplo, podría analizarse el caso de una gran empresa "Industrias XX S.A.", con domicilio en Santa Fe, e instalaciones de almacenaje en esa provincia y en Córdoba, que instala una pequeña oficina con uno o dos administrativos dentro de la provincia del chaco, y compra grandes volúmenes de cereales, los que son transportados con destino a su Fábrica en la Provincia de Santa Fe, y a sus depósitos de Córdoba. Se encuentra inscripto en C.M. en las jurisdicciones: Chaco, Santa Fe y Córdoba.

Si este contribuyente liquidara sólo por el Régimen General, tendría un coeficiente extraordinariamente grande para Santa Fe y Córdoba, ya que a esa provincia asignará los ingresos, y un coeficiente insignificante para Chaco, ya que computará en esta última jurisdicción sólo los gastos originados por la pequeña oficina administrativa.

Por lo antes expuesto, concluyo que:

La "mera compra" puede configurarse aun cuando el adquiriente tenga actividades (y coeficiente determinado) en la jurisdicción productora.

Sin perjuicio de la conclusión arribada, existe en mi opinión una incongruencia normativa en cuanto a cómo distribuir la parte de la base imponible que corresponde a las jurisdicciones en que se comercialicen los productos.

El Art. 13º 3er párrafo del C.M. establece que *"La diferencia entre el ingreso bruto total del adquirente y el importe mencionado será atribuida a las distintas jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen los productos, conforme al régimen del Artículo 2 ..."*

Como es sabido, del Régimen General previsto en el Art. 2º, surge que los ingresos del contribuyente se distribuirán por coeficientes, en proporción a los *"gastos efectivamente soportados y a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción"*

Aplicando esto al ejemplo citado de "Industrias XX S.A.", al aplicar el instituto, debería asignarse el 50% de la compra como base imponible para la Jurisdicción Chaco.

Pero ¿cómo correspondería distribuir **la diferencia** entre el ingreso total y lo que se asignó a Chaco.?

Podría plantear dos opciones:

a) Si la distribuyo sólo entre Santa Fe y Córdoba.

La solución sería incorrecta, ya que por aplicación del Art. 2º, debería incluirse a todas las jurisdicciones que tienen determinados coeficientes, inclusive a Chaco.

Además sería matemáticamente imposible, pues la suma de los tres coeficientes representa el 100% de la base a distribuir.

b) Si la distribuyo entre Chaco, Santa Fe y Córdoba

La solución también sería incorrecta, ya que por aplicación del Art. 13º 3er párrafo, la diferencia "... será atribuida a las distintas jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen..." y, en este caso, es evidente que en Chaco no se vende ni una tonelada.

Es por ello que considero necesaria la emisión de una resolución aclaratoria por parte de la Comisión Arbitral, a los efectos de arrojar luz en relación a la forma de cálculo que debe utilizarse en el caso ejemplificado.

> Con respecto al **Requisito c):**

Althabe y Sanelli (Op. cit.), al expresar que el comprador no debe desarrollar actividad alguna en la jurisdicción de origen, dejan evidenciada su postura de no considerar aplicable el instituto cuando el comprador este radicado en la misma.

Por su parte, de las conclusiones de de la Convención Nacional de Acopiadores (Carlos Paz 1982), surge claramente que para la configuración del instituto, el adquiriente debe ser de ***"extraña jurisdicción"***.

Además, en los casos prácticos, se especifica el caso de un acopiador ***"radicado"*** en otra jurisdicción, que compra a productores de la jurisdicción de origen.

En los considerandos de la Res. de la Comisión Plenaria Nº 07/03 y 09/03 se expresa que el instituto "*…comprende tanto el acto del* ***comprador foráneo*** *que viene a realizar la compra dentro de la jurisdicción productora, como así también la mera compra realizada desde fuera de ella…"*

A mi entender, este párrafo de los considerandos perteneciente a las resoluciones de referencia, expresa claramente cual es la postura de la Comisión Plenaria, en relación a la exigibilidad de la condición objeto de análisis.

En tal sentido, se hace una diferenciación en la operatoria, considerando los dos casos en que sería aplicable el instituto:

Caso 1: Cuando la compra se realiza fuera de la jurisdicción de origen

Caso 2: Cuando la compra es realizada dentro de la jurisdicción de origen por un comprador "foráneo".

Recurriendo a un diccionario jurídico (16), podría definirse al término "**Foráneo**" como: "*Que es o viene de afuera del lugar*".

Éste criterio se refuerza aun más, atendiendo a los siguientes fundamentos:

Como ya hemos visto, el instituto de la mera compra da nacimiento a un hecho imponible de carácter instantáneo (y no de ejercicio), ya que sólo una adquisición encuadrada en la normativa del instituto, ya configuraría en nacimiento del mismo, y la obligación de pagar el impuesto (independientemente de la habitualidad).

Por lo tanto, es obvio que todos los requisitos para que se configure el instituto, deben darse al momento mismo de producirse la adquisición.

Esta claro también, que uno de esos requisitos es que los productos sean extraídos fuera de la jurisdicción de origen.

Esto surge tanto del texto mismo de las normas provinciales, como del mismo del Art. 13 3er p., al expresar que los productos son adquiridos "*... para industrializarlos o venderlos fuera de la Jurisdicción ... "*

Recurriendo a la doctrina, esta claro que Althabe y Sanelli, al establecer como requisito que la compra se materialice fuera de la jurisdicción de origen, dejan a las claras su criterio de considerar a la salida de la producción como elemento previo y esencial para la configuración de instituto. También Enrique Bulit Goñi expresa en la obra citada, que es condición que los productos sean *"extraídos"* de la jurisdicción de origen.

Siguiendo este razonamiento lógico, se puede concluir que para configurarse el instituto, la extracción de los productos primarios fuera de la jurisdicción productora debe constituir un elemento inherente de la "actividad compradora" mencionada en las citadas Resoluciones de la Comisión Plenaria. Y que este requisito se da independientemente de que la materialización formal de la adquisición se efectúe dentro o fuera de la jurisdicción de origen.

Por lo antes expuesto, concluyo que:

La "mera compra" se configura sólo cuando, al momento de efectuar la "actividad compradora" los productos son extraídos de la jurisdicción de origen, independientemente de que la adquisición (cambio de propiedad) se formalice fuera de esta última, o la realice dentro de ella un comprador radicado en otra jurisdicción, como simple paso previo a su extracción.

Caso del Acopiador de Granos radicado en Chaco.

A partir de los fundamentos antes planteados, y teniendo en cuenta la postura adoptada por Dirección General de Rentas de la Provincia del Chaco, estamos en condiciones de dilucidar si el instituto es aplicable o no a un Acopiador radicado, con domicilio, sede principal de actividades e instalaciones de almacenaje en Chaco, compra dentro de la misma provincia granos a productores radicados y con explotación agrícola en Chaco.

Ya he concluido que la mera compra produce el nacimiento del hecho imponible en el momento mismo de la adquisición, y es a ese momento en el que deben darse todos los requisitos para su configuración.

Por lo tanto, si el instituto se aplicara a este acopiador, se lo estaría obligando a tributar por la simple compra de cereales, sin ser la extracción de la mercadería parte de su "actividad compradora", y sin existir siquiera bases objetivas para determinar si los mismos van a ser vendidos dentro o fuera de la provincia.

Por ejemplo, este acopiador chaqueño podría entregar y vender toda su mercadería en el Puerto de Barranqueras, entregarla a proveedores de insumos radicados en la provincia como canje por insumos, o (eventualmente) venderla a otra empresa comercializadora radicada en el Chaco.

Es por demás obvio que esta situación desvirtuaría por completo no sólo el espíritu, sino también la letra de las normas que rigen el instituto.

Ni si quiera es razonable que la Dirección fundamente la aplicación del instituto considerando la que el acopiador "vende habitualmente a otra jurisdicción", pues esta claro que, como excepción a la regla general, en la "mera compra" la habitualidad está fuera de cualquier consideración.

Por otra parte, el acopiador bajo análisis, al tener su planta de silos y demás instalaciones, sus oficinas, herramientas, personal (administrativos, plantistas, balanceros, etc.), en la provincia del Chaco, genera una razonable magnitud de gastos asignables a la esta jurisdicción.

En cuanto a los ingresos, aun cuando todos de sus granos se destinen con posterioridad a su venta fuera de la provincia, en la mayoría de los casos, obtiene una buena parte de los ingresos de la jurisdicción de origen, mediante la venta de insumos agropecuarios, y servicios de depósito y acondicionamiento de granos.

Esto indica que el acopiador determinará coeficientes razonables para la Prov. del Chaco y, la distribución de su base imponible por el Régimen General, los cual hace claramente improcedente el argumento de que *"...al estar exento el productor, sus productos agropecuarios son extraídos sin pagar tributo alguno, erosionando su materia imponible..."* tal como expone la provincia de Salta en relación a los casos de referencia, resueltos por la Comisión Plenaria.

Por último, y sin perjuicio de las numerosas interpretaciones y criterios que a esta altura he analizado, cabe destacar que ninguna de las fuentes doctrinarias, ni el material consultado sobre conclusiones de Congresos y Convenciones referidos al instituto, preveen expresamente, o utilizan ejemplo alguno, en el que un sujeto radicado en una jurisdicción que compre a un productor radicado en esa misma jurisdicción productos primarios obtenidos en esta última, deba distribuir su base imponible por aplicación del Art. 13º tercer párrafo del Convenio.

Como corolario a las consideraciones antes expuestas, concluyo que:

Si un Acopiador inscripto en C.M., radicado en Chaco, con domicilio, sede principal de actividades e instalaciones de almacenaje en esta provincia, compra en el ámbito de esta última, granos a productores radicados y con explotación agrícola en Chaco, deberá distribuir la base imponible de la operación antes mencionada por el Régimen General, aplicando los coeficientes que hubiera determinado para cada jurisdicción en que se encuentre inscripto.

7. Análisis de Casos Concretos. Normativa Aplicable

Una vez establecida la obligación del contribuyente de inscribirse en Convenio Multilateral, debemos analizar que normativa específica del mismo corresponde aplicar en cada caso particular, de acuerdo al tipo de comerciante de que se trate, y la modalidad de su operatoria.

Aclaro que, aun cuando la realidad indica que es habitual que el acopiador efectué otras actividades conexas (como las oportunamente citadas), el análisis se circunscribirá al tratamiento fiscal de la comercialización de cereales y oleaginosos, sin perjuicio de las aclaraciones adicionales que se harán respecto de las mismas.

El análisis de casos particulares se iniciará tomando como supuesto que se trata de una **firma con domicilio legal y sede principal de actividades en Chaco, y con planta de silos en Chaco y en Reconquista (Santa Fe).**

También consideramos que se dan los requisitos (ya sea por el comercio de granos, o por sus otras actividades) para que sea Sujeto de Convenio, encontrándose **inscripta en las jurisdicciones: Chaco, Santa Fe y Córdoba.**

Los coeficientes determinados en base al balance cerrado en el ejercicio inmediato anterior son:

Jurisdicción	***Coeficiente***
Chaco	**0,5000**
Santa Fe	**0,3000**
Córdoba	**0,2000**

En primer lugar se analizará el tratamiento que le corresponde a un **Acopiador,** considerando los siguientes casos prácticos:

Caso 1

Compra cereales a productor radicado en Chaco y vende por la suma de $ 100.000 + I.V.A. mediante corredor, a un Exportador con domicilio legal en Santa Fe.

El destino de descarga de la mercadería: Puerto de Barranqueras.

Tratamiento Fiscal:

Corresponde aplicar **Art. 2º - Régimen General**, y distribuir el importe neto de venta a Chaco, Santa Fe y Córdoba de acuerdo a sus respectivos coeficientes, de la siguiente manera.

Distribución de la B.I.	
Chaco	50.000
Santa Fe	30.000
Córdoba	20.000
Total	**100.000**

A los efectos de la determinación de coeficientes para el próximo año fiscal, la totalidad de los ingresos de esta operación se atribuirá a la jurisdicción **Chaco**.

Caso 2

Compra cereales a productor radicado en Chaco, y vende por la suma de $ 100.000 + I.V.A. mediante corredor, a un Exportador con domicilio legal en Capital Federal.

Destino de descarga: Puerto de Rosario.

Tratamiento Fiscal:

Corresponde aplicar **Art. 2º - Régimen General**, y distribuir el importe neto de venta a Chaco, Santa Fe y Córdoba de acuerdo a sus respectivos coeficientes, de la siguiente manera.

Distribución de la B.I.	
Chaco	50.000
Santa Fe	30.000
Córdoba	20.000
Total	**100.000**

En este caso, a los efectos de la determinación de coeficientes para el próximo año fiscal, la totalidad de los ingresos de esta operación se atribuirá a la jurisdicción **Santa Fe.**

Caso 3

En el mes de diciembre de 2.003 compra girasol por la suma de $ 80.000 + I.V.A. a productor radicado en Santiago del Estero, con explotación agrícola en esa provincia, y vende el girasol en marzo de 2.004 por $ 100.000 + I.V.A. a una fábrica de aceite con domicilio legal en Santa Fe.

En la provincia de Santiago del Estero no existe precio oficial o corriente.

Destinos de la mercadería: Puerto de Barranqueras, Depósitos de la empresa en Córdoba, y Planta fabril en Santa Fe (en partes iguales).

El acopiador no tiene sucursales ni agentes, ni realiza actividad alguna en Santiago del Estero, mas allá de la simple compra de girasol a productores de esa provincia para comercializarlo en otra/s jurisdicciones, y el costo del flete esta a cargo del productor.

Tratamiento Fiscal:

Corresponde aplicar **Art. 13º 3er párrafo- "Mera Compra".** Por lo tanto deberá asignar a la provincia de Santiago del Estero (Jurisdicción de Origen), el 50% del 85% del precio de venta obtenido.

La diferencia entre el precio de venta total y el importe asignado a Santiago del Estero, será distribuido por coeficientes entre las provincias de Chaco, Santa Fe y Córdoba.

Distribución de la B.I. Jurisdicc. de Origen	
Stgo. del Estero	**42.500**

(100.000 x 85%) x 50%

Distribución de la B.I. Jurisdicc. en que se comercializa	
Chaco	28.750
Santa Fe	17.250
Córdoba	11.500
Total	**57.500**

Total de Ingresos Distribuidos = 42.500 + 57.500 = **100.000**

Es importante destacar que, para la provincia de Santiago del Estero, el hecho imponible, y la consiguiente obligación de liquidar y pagar el impuesto, surge al momento de la compra, es decir, en Septiembre de 2.003. Esto es independiente del destino que se le de con posterioridad al girasol.

En cambio, para las restantes jurisdicciones, el hecho imponible y las obligaciones formales que de él se derivan, surgen recién cuando se vende la mercadería, es decir, en Marzo de 2.004.

En este caso, a los efectos de la determinación de coeficientes para el próximo año fiscal, sólo se computarán los ingresos que se distribuyeron por el Régimen General ($ 57.500). Éste importe será atribuido a las provincias de **Chaco, Santa Fe y Córdoba**, considerando la proporción de ventas originada en cada una de ellas (en el ejemplo planteado le corresponderá $ 19.166,67 a cada una).

Considerando los datos presentados al inicio, ahora se analizarán distintos casos, bajo el supuesto de que la firma de referencia tenga el carácter de

Acopiador-Consignatario

Caso 1

Recibe cereales en consignación de un productor radicado en Chaco, y vende por cuenta de este último por la suma de $ 100.000 + I.V.A. mediante corredor, a un Exportador con domicilio legal en Santa Fe.

Comisión obtenida por la operación: $ 2.500

Destino de la mercadería: Puerto de Barranqueras.

Tratamiento Fiscal:

Corresponde aplicar **Art. 2º - Régimen General**, y distribuir la comisión originada en la operación entre Chaco, Santa Fe y Córdoba, de acuerdo a sus respectivos coeficientes, de la siguiente manera.

Distribución de la B.I.	
Chaco	1.250
Santa Fe	750
Córdoba	500
Total	**2.500**

En este caso, a los efectos de la determinación de coeficientes para el próximo año fiscal, la totalidad de los ingresos de Acopiador-Consignatario se atribuirá a la jurisdicción **Chaco**.

Caso 2

Recibe cereales en consignación de un productor radicado en Chaco, y vende por la suma de $ 100.000 + I.V.A. mediante corredor, a un Industrial con domicilio legal en Mendoza.

Comisión obtenida: $ 3.000

Destino de la mercadería: Córdoba

Tratamiento Fiscal:

Corresponde aplicar **Art. 2º - Régimen General**, y distribuir la comisión obtenida entre Chaco, Santa Fe y Córdoba, de acuerdo a sus respectivos coeficientes, de la siguiente manera.

Distribución de la B.I.	
Chaco	1.500
Santa Fe	900
Córdoba	600
Total	**3000**

En este caso, a los efectos de la determinación de coeficientes para el próximo año fiscal, los ingresos por comisión se atribuirán a la jurisdicción **Chaco**, ya que es en esta última en la que se efectúa la prestación del servicio de intermediación.

Caso 3

Recibe cereales en consignación de un productor radicado en Reconquista (Santa Fe), y vende por la suma de $ 100.000 + I.V.A. mediante corredor, a un Exportador con domicilio en Córdoba.

Recibe la mercadería en su planta de Reconquista, y luego la envía a su destino de descarga en el Puerto de Rosario, lugar en que se perfecciona la venta.

Comisión obtenida: $ 3.000

Otros Datos:

Este acopiador no realiza operaciones por cuenta propia, ni servicios de acondicionamiento de granos.

Tratamiento Fiscal:

Corresponde aplicar **Art. 11º del C.M.,** y distribuir la comisión obtenida entre Chaco, y Santa Fe, de la siguiente manera:

Distribución de la B.I.		
Chaco	600	20% s/ Comisión
Santa Fe	2.400	80% s/ Comisión
Total	**3.000**	

En este caso, a los efectos de la determinación de coeficientes para el próximo año fiscal, los ingresos por comisión originados en la presente operación, no serán atribuidos a ninguna jurisdicción, ya que están fuera del Régimen General.

Referencias:

(1) Althabe, Mario E. y Sanelli, Alejandra P. - "Convenio Multilateral. Análisis Teórico y Aplicación Práctica"- Edit. La Ley. - Pág. 21.
(2) Althabe, Mario E. y Sanelli, Alejandra P. – Op. Cit. – Pág. 31
(3) Althabe, Mario E. y Sanelli, Alejandra P. – Op. Cit. – Pág. 34 y 35
(4) Althabe, Mario E. y Sanelli, Alejandra P. – Op. Cit. – Pág. 32
(5) Althabe, Mario E. y Sanelli, Alejandra P. – Op. Cit. – Pág. 33
(6) Althabe, Mario E. y Sanelli, Alejandra P. – Op. Cit. – Pág. 108
(7) Bulit Goñi, Enrique – "Convenio Multilateral" – Edit. Desalma – Pag. 126
(8) Ossorio, Manuel – "Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales" – Edit. Heliasta – *Pag. 198 y 199*
(9) Bulit Goñi, Enrique – Op. Cit. – Edit. Depalma – Pag. 86
(10) Althabe, Mario E. y Sanelli, Alejandra P. – Op. Cit. – Pág. 45
(11) Althabe, Mario E. y Sanelli, Alejandra P. – Op. Cit. – Pág. 24
(12) Althabe, Mario E. y Sanelli, Alejandra P. – Op. Cit. – Pág. 26
(13) Federación de Centros y Entidades Gremiales de Acopiadores de Cereales – "Acopio y Comercio de Granos en Argentina. Convención Nacional de Acopiadores de Granos" – Pag. 209 (La obra resume las deliberaciones y conclusiones de la Convención).
(14) Federación de Centros y Entidades Gremiales de Acopiadores de Cereales – Op. Cit. – Pág. 209 y 210.
(15) Bulit Goñi, Enrique – "Convenio Multilateral" – Edit. Depalma – Pags. 141 y 142
(16) Ossorio, Manuel – "Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales" – Edit. Heliasta – Pag. 441.