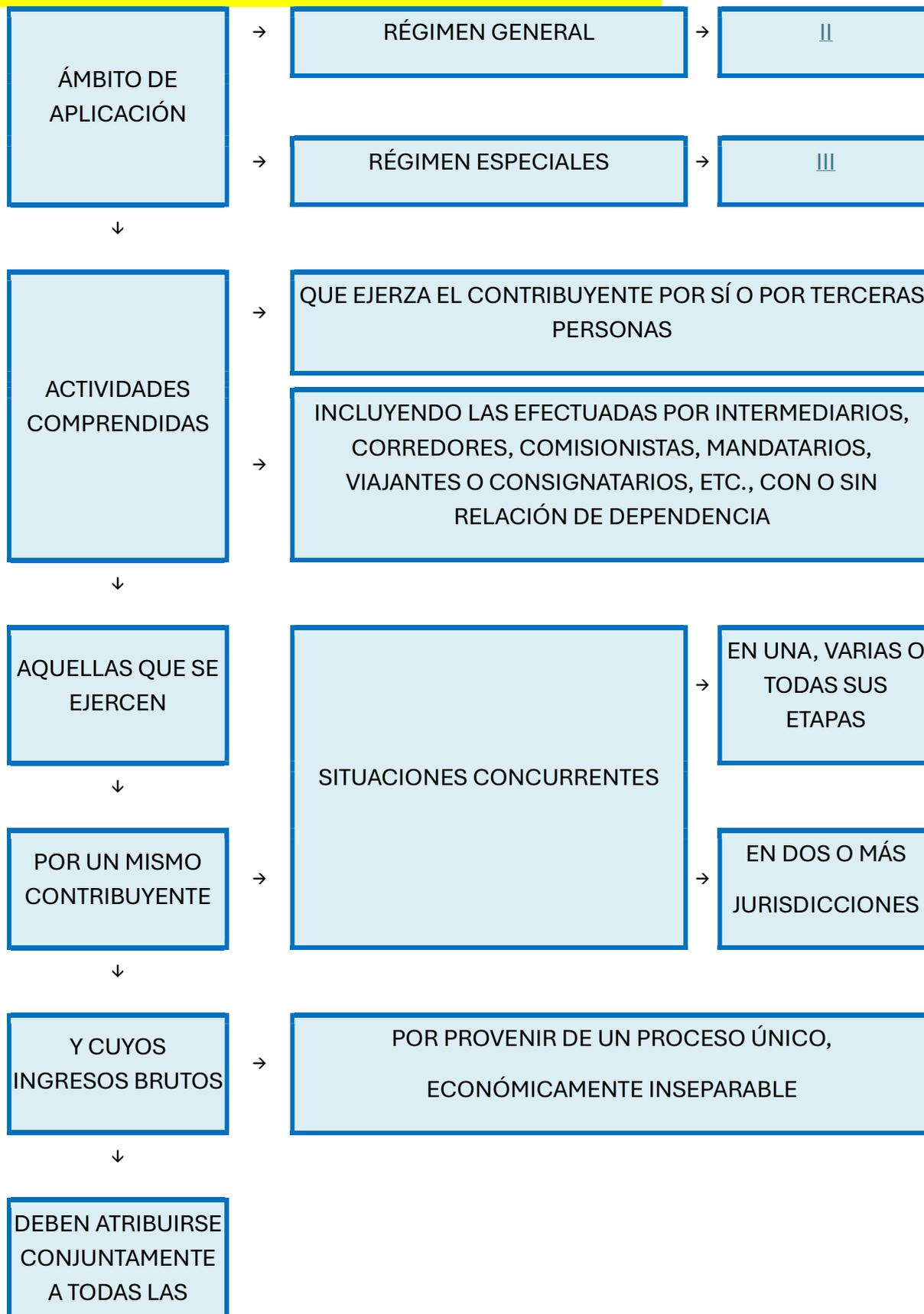


I. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO. CM: 1



JURISDICCIONES
EN CUESTIÓN

ENUMERACIÓN
ENUNCIATIVA.
SITUACIONES
COMPRENDIDAS

→ A) QUE LA INDUSTRIALIZACIÓN TENGA LUGAR EN UNA O VARIAS JURISDICCIONES Y LA COMERCIALIZACIÓN EN OTRA U OTRAS, YA SEA PARCIAL O TOTALMENTE

→ B) QUE TODAS LAS ETAPAS DE LA INDUSTRIALIZACIÓN O COMERCIALIZACIÓN SE EFECTÚEN EN UNA O VARIAS JURISDICCIONES Y LA DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN SE EJERZA EN OTRA U OTRAS

→ C) QUE EL ASIENTO PRINCIPAL DE LAS ACTIVIDADES ESTÉ EN UNA JURISDICCIÓN Y SE EFECTÚEN VENTAS O COMPRAS EN OTRA U OTRAS

→ D) QUE EL ASIENTO PRINCIPAL DE LAS ACTIVIDADES ESTÉ EN UNA JURISDICCIÓN Y SE EFECTÚEN OPERACIONES O PRESTACIONES DE SERVICIOS CON RESPECTO A PERSONAS, BIENES O COSAS RADICADOS O UTILIZADOS ECONÓMICAMENTE EN OTRA U OTRAS JURISDICCIONES

CUANDO SE HAYAN
REALIZADO GASTOS DE
CUALQUIER NATURALEZA

→ AUNQUE NO SEAN COMPUTABLES A
LOS EFECTOS DEL ART. 3 →

II.3.2



PERO VINCULADOS



CON LAS ACTIVIDADES

→ QUE EFECTÚE EL CONTRIBUYENTE EN MÁS DE UNA JURISDICCIÓN



TALES ACTIVIDADES
ESTARÁN
COMPENDIDAS EN EL
CM



CUALQUIERA SEA EL
MEDIO UTILIZADO PARA
FORMALIZAR LA
OPERACIÓN QUE
ORIGINA EL INGRESO



CORRESPONDENCIA, TELÉGRAFO, TELETIPO, TELÉFONO,
ETC.

Comentario

Las actividades comprendidas por el Convenio Multilateral son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia.

Enumeración enunciativa de situaciones comprendidas en el Convenio: se encuentran comprendidos los casos en los que se configure alguna de las siguientes situaciones:

- a) que la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente;
- b) que todas las etapas de la industrialización o comercialización se efectúen en una o varias jurisdicciones y la dirección y administración se ejerza en otra u otras;
- c) que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otra u otras;
- d) que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados económicamente en otra u otras jurisdicciones.

Gastos realizados que otorgan sustento territorial: cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos de la atribución de los gastos (art. 3), pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones del Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.).

Doctrina

Convenio Multilateral. Ámbito de aplicación: tal como sostiene acertadamente el Dr. Vicchi, el Convenio se aplica exclusivamente a las actividades que, desarrolladas en más de una jurisdicción, conforman un proceso económico de producción, extracción o intercambio de bienes o de prestación de servicios, proceso que resulta único e indivisible porque de su consecución final emergen los ingresos para cuya distribución se establecen las normas correspondientes en el propio Convenio, con total prescindencia de que el contribuyente que lleva a cabo tal tipo de actividades ejerza o no otras en el ámbito territorial exclusivo de una entidad política adherida al Convenio.⁽²²⁾

Distribución de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos: el Convenio Multilateral, suscripto el 18/8/1977 y que rige desde el 1/1/1978, es un acuerdo entre las Provincias y el Gobierno Autónomo de la Ciudad de Buenos Aires para distribuir la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, con el propósito de evitar la múltiple imposición que se produciría si los Fiscos locales gravaran con la misma base de medida la actividad que realice un contribuyente en forma indivisible en dos o más jurisdicciones.

Diversas teorías sobre el ámbito de aplicación. Teoría de la unicidad jurídica: conforme a la teoría de la "unicidad jurídica" o de la "empresa sujeto", el régimen general se aplica -salvo los casos comprendidos en los regímenes especiales- para toda la actividad global que desarrolle el contribuyente, entendiéndose que la misma constituye por sí un proceso económico complejo e inescindible. En tal sentido, si el proceso es único porque lo realiza un mismo sujeto de derecho, dicha unicidad jurídica obsta la escindibilidad económica.⁽¹⁾ También se ha señalado que corresponde el tratamiento unificado cuando las operaciones interjurisdiccionales sean inescindibles,⁽²⁾ guardando una relación de inherencia entre sí,⁽³⁾ siempre que el conjunto de actos y acciones del sujeto guarden una unidad de fin.⁽⁴⁾

Diversas teorías sobre el ámbito de aplicación. Teoría de la unicidad económica: según la teoría de la "unicidad económica" o del "convenio actividad", si un contribuyente realizara actividades en una sola jurisdicción y además otras actividades interjurisdiccionales económicamente inescindibles, sólo éstas estarían alcanzadas por el Convenio.⁽⁵⁾ Ello encuentra sustento en que la realidad económica subyacente en el artículo 1, Convenio Multilateral, implica un tratamiento de unicidad sólo cuando las actividades estén ligadas por un proceso único económicamente inseparable y sean ejercidas por un mismo contribuyente con sustento territorial en dos o más jurisdicciones.⁽⁶⁾ Por otra parte, se sostuvo que una actividad debe considerarse independiente cuando tanto los ingresos como los gastos propios de la misma sean escindibles o apropiables en forma directa o a través de mecanismos que permitan su verificación simple e inmediata. No empecé lo comentado que las actividades se lleven a cabo por una única persona física o jurídica, mediando concurrentemente una unidad de dirección y utilización común de los fondos derivados de las citadas actividades.⁽⁷⁾

Diversas teorías sobre el ámbito de aplicación. Nuestra posición: participamos de la teoría de la "unicidad económica", esto es, si las actividades interjurisdiccionales provienen de un proceso único económicamente inseparable, las mismas quedan comprendidas en el ámbito de aplicación del Convenio; en cambio, las actividades locales independientes y económicamente inescindibles de aquéllas, deberían considerarse exclusivas de la jurisdicción en la que se desarrollan.

Realización de gastos como exteriorización del sustento territorial: para otorgar sustento territorial los gastos deben tener una vinculación con las actividades interjurisdiccionales, con la aptitud suficiente para exteriorizar la magnitud o el volumen de la actividad cumplida en cada

jurisdicción.(8) El requisito del sustento territorial se verifica cuando el contribuyente realiza en la jurisdicción del adquirente alguna actividad concreta y efectiva, tendiente a obtener ingresos, aunque fuere mediante asentamientos no permanentes.(9)

Separabilidad e independencia de actividades: es interesante destacar, por su aporte doctrinario, que en el proyecto de Convenio aprobado en la reunión interjurisdiccional celebrada en Córdoba en 1988 -no vigente, al no ser aprobado por todas las jurisdicciones- se da una definición acerca del ámbito de aplicación del Convenio. En tal sentido, se afirmó que quien realice una actividad puramente local dentro de una sola jurisdicción, no queda obligado por las disposiciones del Convenio. Asimismo, cuando un contribuyente realice actividades interjurisdiccionales inescindibles y además otra u otras estrictamente locales independientes y económicamente separables, quedará solamente obligado a distribuir según el Convenio los ingresos que deriven de aquéllas, pero no los de las actividades locales que sean exclusivas de la jurisdicción. Por último, el criterio para establecer la separabilidad e independencia se apreciará teniendo en cuenta la realidad de cada situación, la relación de inherencia de las actividades y la diversidad de fin de cada proceso.

Casos de aplicación práctica

Determine en cuáles de los siguientes supuestos resultaría de aplicación el Convenio Multilateral:

1) La firma VWX SA se dedica a la producción y comercialización de frutas y verduras. Posee campos en Entre Ríos y locales de venta en Corrientes y Misiones.

Solución: En este caso, resulta de plena aplicación el Convenio Multilateral, debido a que estamos frente a una actividad realizada por un mismo contribuyente en dos etapas (producción y comercialización), en dos o más jurisdicciones y sus ingresos brutos provienen de un proceso único económicamente inseparable.

2) El Sr. Andrés Pérez es contador público y trabaja en relación de dependencia para un estudio contable.

Solución: en este supuesto, no resulta de aplicación el Convenio Multilateral. No se trata de una actividad comprendida en el régimen bajo estudio.

3) La empresa FGH SRL se dedica a la producción y venta de productos químicos. Su oficina administrativa y su local de venta se encuentran en la provincia de Santiago del Estero. Solo realiza ventas directas al público en el local de ventas.

Solución: lo que aquí se observa es que no se cumple el requisito de que la actividad se realice en dos o más jurisdicciones. Obsérvese, que tanto la sede administrativa como los locales de venta se hayan ubicados en una misma jurisdicción, por lo que, los ingresos brutos se atribuirán en su totalidad a ésta (Santiago del Estero).

Jurisprudencia administrativa y judicial

Aplicación del criterio "Convenio-Sujeto": resulta ajustado a derecho que una sociedad que desarrolla actividades de ganadería e inmobiliaria, tanto en la jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires como en la Provincia de Buenos Aires, tribute el impuesto sobre los ingresos brutos bajo las prescripciones del Convenio Multilateral, y de acuerdo con el criterio denominado "Convenio-Sujeto",

dado que no se da en el caso una situación que difiera esencialmente del caso "Iriarte y Cía. SCS", resuelto por la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral, en donde se estableció dicho criterio. Si bien la demandada aplicó en la determinación de oficio el criterio "Convenio-Actividad", no ha introducido nuevos argumentos ni prueba que lleven al convencimiento que en este caso se den circunstancias diferentes al mencionado caso "Iriarte y Cia. SCS".⁽²¹⁾

Atribución de ingresos. Ausencia del criterio de sustento territorial: en cuanto a la atribución de ingresos, si la mercadería es retirada de fábrica por el cliente, se considera una venta al mostrador y corresponde la asignación a esa jurisdicción, mientras que corresponde a la jurisdicción donde se ubica el domicilio del comprador cuando los bienes son enviados por el vendedor a su domicilio, sin tener otra consideración, es decir, si los mismos viajan por cuenta y riesgo del comprador o, lo que es lo mismo, que el flete esté a cargo de este.⁽²³⁾

Domicilio del adquirente. Relevancia en contratos entre ausentes: el domicilio del adquirente sólo gravita en los contratos entre ausentes. Corresponde asignar los ingresos a las jurisdicciones en las que el contribuyente ha efectuado los trabajos de instalaciones y montajes, que es donde se ha ejercitado la actividad, siendo que el adquirente de los servicios no tiene domicilio en la Provincia de Buenos Aires ni el contrato ha sido allí suscripto.⁽¹⁰⁾

Improcedencia del criterio de convenio-actividad: la comercialización minorista no constituye una actividad en sí misma que pueda ser escindida de la actividad del contribuyente, sino que integra el proceso único y económicamente inseparable enunciado en el artículo 1 del Convenio.⁽¹¹⁾

Incorporación a la riqueza local: la Constitución Nacional posibilita que los Fiscos locales graven la circulación económica provincial de mercaderías, aun cuando sean producidas en otra jurisdicción. En cambio, una Provincia no podrá gravar de una manera distinta a los artículos similares que llegan de otra o de las aduanas exteriores, con respecto a los producidos en ella.⁽¹²⁾

Realización de gastos como exteriorización del sustento territorial: si existen clientes en una jurisdicción y se realizaron gastos por el ejercicio de la actividad en la misma, dichas erogaciones significan un desplazamiento del vendedor que exterioriza la voluntad de captar una parte de la riqueza de la jurisdicción donde está situado el comprador, lo cual da derecho a esa jurisdicción a cobrar parte del ingreso obtenido por aquél.⁽¹³⁾ Asimismo, la mera entrega de los bienes en otra jurisdicción otorga sustento territorial y torna aplicable el Convenio, aunque sea como un gasto atribuible a ella y aun cuando el ingreso no se atribuya a la misma.⁽¹⁴⁾ A pesar de que los gastos sean de escasa significación, la existencia de los mismos implica la sujeción al Convenio.⁽¹⁵⁾

Relación directa y vinculante de los gastos con la actividad: los gastos a computar para la determinación del sustento territorial son aquellos que tienen una relación directa y vinculante con la actividad cuyo ejercicio habitual origina la obligación tributaria. Si en una jurisdicción se desarrolla íntegramente la actividad y sólo se efectuaron compras -no comprendidas en el régimen especial del artículo 13 del Convenio Multilateral (ver III.10)- de algunos bienes y realizaron actos administrativos en otra, no existe sujeción al ámbito de aplicación del Convenio, pues se trata de una actividad exclusivamente local.⁽¹⁶⁾

Sustento territorial: otorga sustento territorial la existencia de vendedores de la contribuyente que operan en una jurisdicción y el hecho de haber concurrido a licitaciones oficiales en dicha jurisdicción.⁽¹⁷⁾

Sustento territorial. Fletes a cargo del contribuyente: el hecho de que los costos de transporte se hayan encontrado a cargo de la contribuyente que tiene su asiento en la Provincia de Buenos Aires, implica que la actividad de la misma se trasladó a la jurisdicción de Río Negro, dando nacimiento al sustento territorial necesario para atribuirse los ingresos generados por las ventas telefónicas.(18)

Sustento territorial. Inexistencia cuando se trate de gastos de pasajes, estadías y correspondencia: una empresa generadora de energía eléctrica abastece, desde su central hidroeléctrica ubicada en la Provincia de Neuquén, a otra situada en la Provincia de Mendoza. Al respecto, no existe en ésta ejercicio de actividad alguna, toda vez que la entrega de la energía se realiza en el nodo de conexión cercano a la planta generadora situada en la jurisdicción donde se halla ubicada la misma. Por ende, los gastos de pasajes, estadías y correspondencia no tienen entidad suficiente para otorgar sustento territorial.(19)

Teoría de la unicidad jurídica: todos los ingresos de un contribuyente comprendido en el Convenio Multilateral quedan sujetos a sus normas, aunque alguna de sus actividades que les dan origen se desarrollen exclusivamente en una sola de las jurisdicciones adheridas al Convenio.(20)

Notas:

[1:] Ballesteros, E.: ERREPAR - DTE - T. II - pág. 130

[2:] Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S.: "Impuesto a los ingresos brutos" - Ed. De palma - Bs. As. - 1983 - pág. 67

[3:] Celdeiro, E.: "Imposición a los consumos" - Ed. La Ley - Bs. As. - 1983 - pág. 78

[4:] Althabe, M.: "Impuesto sobre los Ingresos Brutos" - Ed. La Ley - Bs. As. - 1983 - pág. 105

[5:] Bulit Goñi, E.: "Convenio Multilateral" - Ed. De palma - Bs. As. - 1992 - pág. 37

[6:] Bulit Goñi, E.: ERREPAR - DTE - T. II - pág. 137

[7:] XV Jornadas Tributarias - CGCsEcsCF

[8:] Bulit Goñi, E.: "Convenio Multilateral" - Ed. De palma- Bs. As. - 1992 - págs. 43 y 76

[9:] Dalmasio, A., Amor, R. y Pereira, A.: "Impuesto sobre los ingresos brutos y Convenio Multilateral" - Ed. Tesis - Bs. As. - 1987 - pág. 103

[10:] "Telequipos SRL c/Provincia de Buenos Aires" - R. (CA) 8/1994 - 16/9/1994 - ERREPAR - Imp. Provinciales - T. II

[11:] "Esteban Fabra Fons c/Provincia de Río Negro" - R. (CA) 6/1998 - 11/6/1998. En idéntico sentido, R. (COM. PL.) 1/1999 - 25/2/1999 - ERREPAR - Imp. Provinciales - T. II

[12:] "SA Argentina de Dulces y Conservas Noel y Compañía Ltda." - CSJN - 21/7/1971 - ERREPAR - Imp. Provinciales - T. II

[13:] "Distribuidora Siderco - Metalúrgica SA" - TFApel. Bs. As. - 2/8/1988 - ERREPAR - Imp. Provinciales - T. II

[14:] "Miguel Postiglioni e Hijos SRL" - R. (CA) 4/1994 - 10/5/1994 - ERREPAR - Imp. Provinciales - T. II

[15:] "Cerámica Cregar SACI" - R. (CA) 6/1994 - 31/8/1994 - ERREPAR - Imp. Provinciales - T. II

[16:] "Caders SA" - R. (CA) 9/10/1990 - ERREPAR - Imp. Provinciales - T. II

[17:] "Welton SA c/Provincia de Buenos Aires" - R. (CA) 5/2000 - 30/5/2000. En idéntico sentido, R. (COM. PL.) 11/2000 - 6/12/2000 - ERREPAR - Imp. Provinciales - T. II

[18:] "Carvalan Goñi, Carlos A. c/Provincia de Río Negro" - R. (CA) 3/1999 - 10/8/1999 - ERREPAR - Imp. Provinciales - T. II

[19:] "Hidroeléctrica El Chocón SA c/Provincia de Mendoza" - R. (CA) 5/1999 - 10/8/1999

[20:] "Iriarte y Cía. SCS" - R. (COM. PL.) (CA) 2/1985 - 26/9/1985 - ERREPAR - Imp. Provinciales - T. II

[21:] "Senipex SA" - Juzg. Cont. Adm. y Trib. Ciudad de Bs. As. - 20/03/06. En igual sentido: R. (CA) 12/2012 - "Sucesión de Aguirre, Clemente Néstor"

[22:] Juan Carlos Vicchi: "¿Convenio sujeto o convenio actividad? - Impuestos, XLIII-B - op. cit. pág. 1184

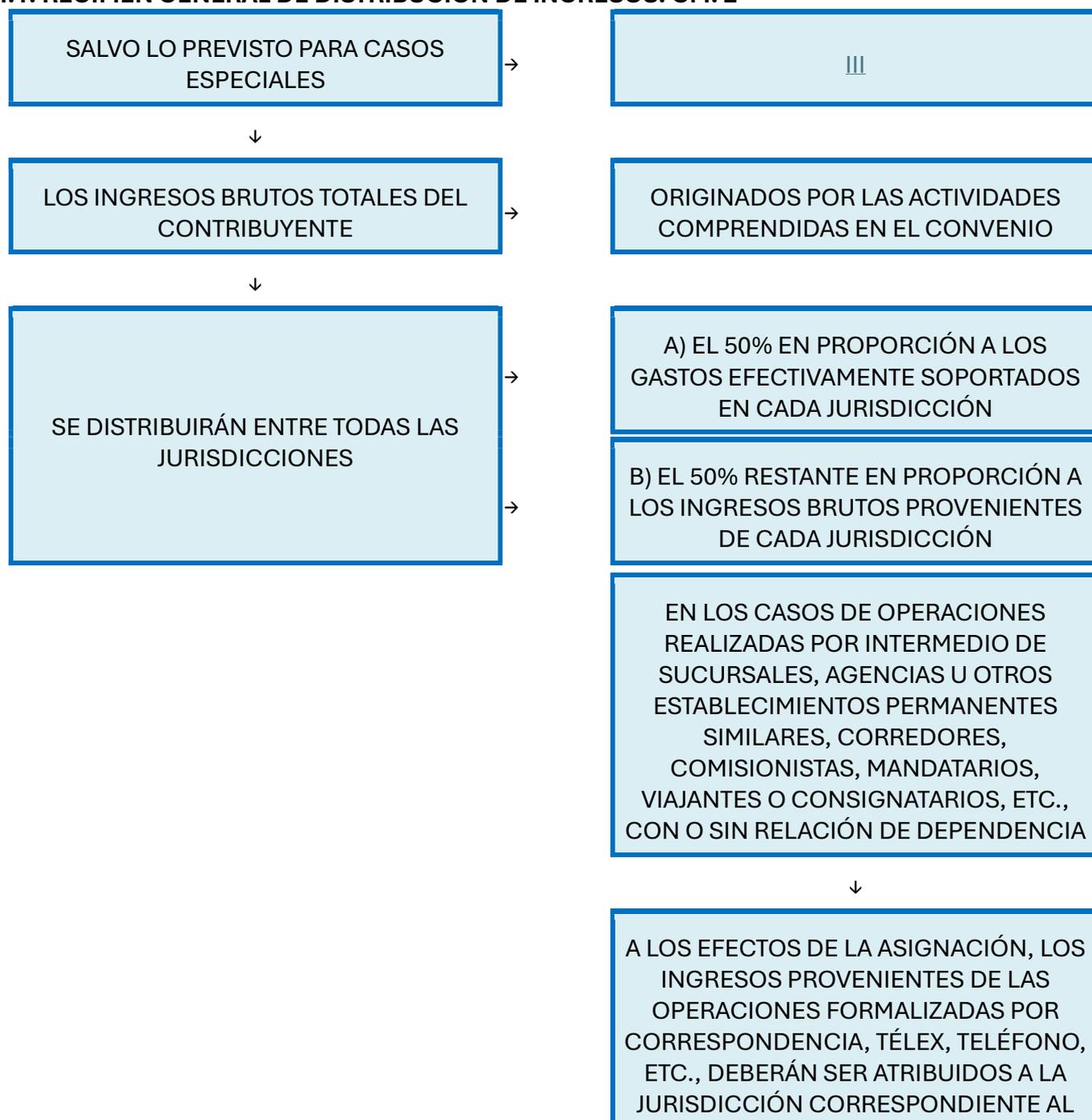
[23:] R. (CA) 41/2010, "Laboratorios Labbey SAIC"

Régimen general de distribución de ingresos.

II. RÉGIMEN GENERAL. CM: 2; 3; 4; 5

II.1. RÉGIMEN GENERAL DE DISTRIBUCIÓN DE INGRESOS
II.2. ATRIBUCIÓN DE INGRESOS
II.3. ATRIBUCIÓN DE GASTOS
II.4. RÉGIMEN GENERAL. CASO PRÁCTICO

II.1. RÉGIMEN GENERAL DE DISTRIBUCIÓN DE INGRESOS. CM: 2



DOMICILIO DEL ADQUIRENTE DE LOS
BIENES, OBRAS O SERVICIOS

Comentario

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

- a) el 50% en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción;
- b) el 50% restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia.

A los efectos de la asignación, los ingresos provenientes de las operaciones formalizadas por correspondencia, télex, teléfono, etc., deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.

Doctrina

Pautas adoptadas para la distribución de la base imponible: los parámetros establecidos en el régimen general de reparto de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos son:

- a) los ingresos brutos obtenidos; y
- b) los gastos efectivamente soportados.

Dichos índices, en el entendimiento que dan sustento económico a la actividad ejercida por el contribuyente, persiguen el propósito de lograr un razonable y equitativo reparto de la base imponible del impuesto de marras, preservando de tal modo, un equilibrio adecuado en la distribución de los ingresos provenientes de actividades económicas interjurisdiccionales.

Regímenes general y especiales: en el artículo 2 del Convenio Multilateral, se tipifican enunciativamente las situaciones encuadradas en el régimen general; en tanto que en los artículos 6 a 13 del Convenio Multilateral, se definen taxativamente los regímenes especiales de reparto de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos. A modo de introito, se destaca que mientras en el régimen general los porcentajes de reparto se basan en los índices "ingresos brutos" y "gastos" del ejercicio comercial (o en su defecto, año calendario) inmediato anterior al período fiscal que se liquida, en los regímenes especiales la atribución de los ingresos se realiza en función de diversos parámetros -en los que prevalece la asignación a la jurisdicción en que se generan los ingresos provenientes de la actividad- referidos al período fiscal en curso.

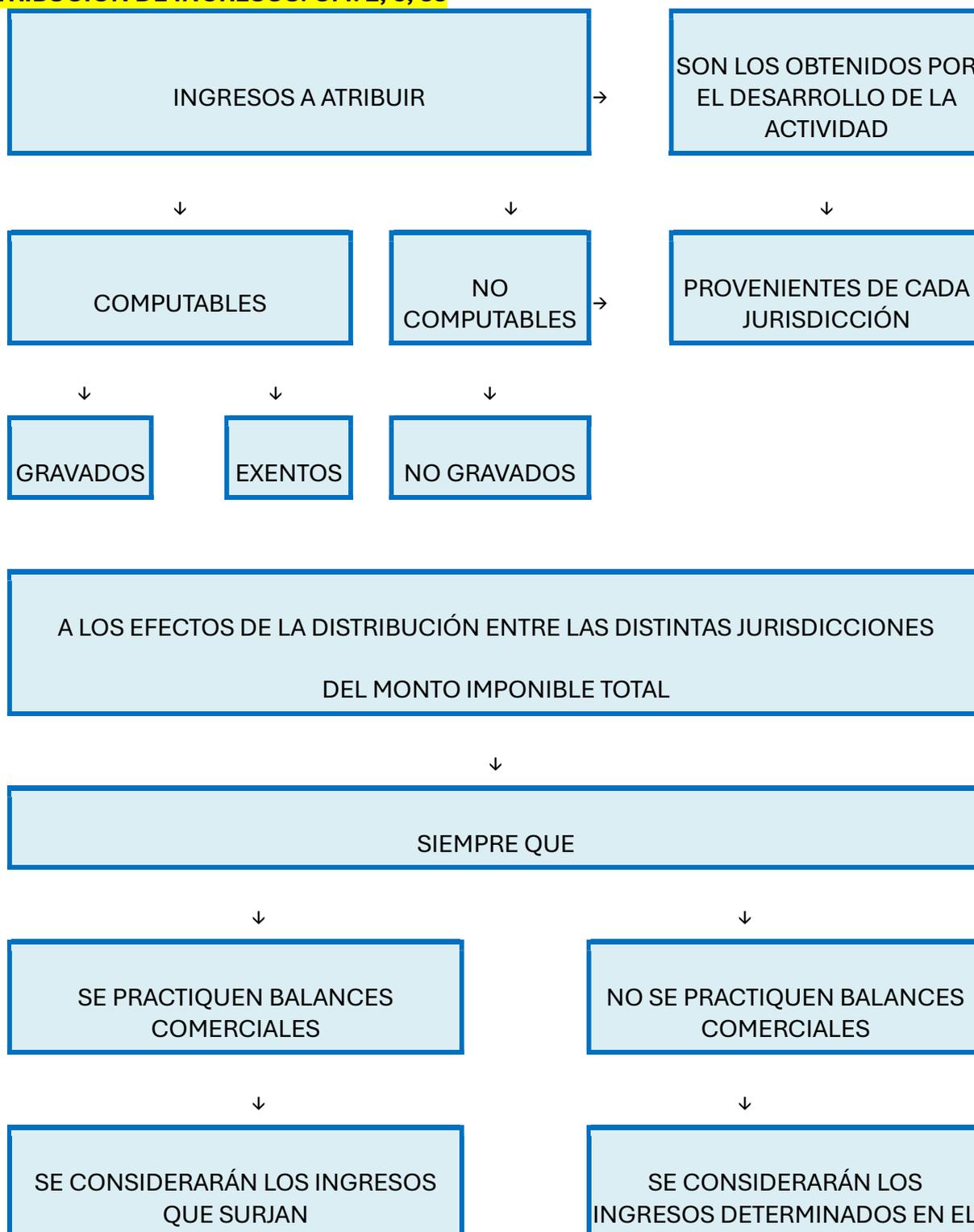
Jurisprudencia administrativa y judicial

Carácter residual del régimen general: si una actividad no está contemplada en ninguno de los regímenes especiales, estará comprendida en el régimen general, dado el carácter residual que asume este último.⁽¹⁾

Resoluciones

Venta de servicios de telecomunicaciones. Criterio a aplicar para la distribución de ingresos. Resolución general (CA) 2/2017, artículo 11: se interpreta que en los casos de venta de servicios de telecomunicaciones, en cualquiera de sus formas, los ingresos provenientes del desarrollo de estas actividades deberán ser asignados por aplicación de las disposiciones del artículo 2 del Convenio Multilateral.

II.2. ATRIBUCIÓN DE INGRESOS. CM: 2; 5; 33



DEL ÚLTIMO BALANCE CERRADO EN
EL AÑO CALENDARIO INMEDIATO
ANTERIOR

AÑO CALENDARIO INMEDIATO
ANTERIOR

Comentario

Los ingresos a atribuir son los obtenidos en cada jurisdicción por el desarrollo de la actividad.

Se computan los ingresos gravados y exentos y se excluyen los no gravados.

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

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

Doctrina

Atribución de ingresos: a los efectos de la localización de los ingresos, deben primar los conceptos de "razonabilidad" y "realidad económica". Asimismo, se ha señalado que los ingresos a atribuir deben resultar de la actividad cumplida en la jurisdicción y en la medida en que tengan una relación de causalidad con la misma.⁽²⁾ Es oportuno mencionar las pautas adoptadas en el proyecto de Convenio no aprobado, habida cuenta de que en algunos casos podrían considerarse como guía interpretativa para la apropiación de la base imponible. Al respecto, se establecen los siguientes parámetros de atribución de ingresos:

a) en caso de venta de bienes, en forma excluyente y de acuerdo a la siguiente prelación, siempre y cuando el vendedor hubiere ejercido actividad en la jurisdicción:

1. en la jurisdicción que vaya a producirse la utilización económica del bien;
2. donde se efectúe la entrega del bien; o
3. en el domicilio del adquirente;

b) el mismo proceder se aplica para licitaciones, salvo que la compra sea efectuada en forma directa por medio de una oficina de compra del adquirente en jurisdicción del vendedor, en cuyo caso la asignación debe hacerse al domicilio de éste;

c) tratándose de prestaciones de servicios, se atribuirán a la jurisdicción en que sean efectivamente prestados;

d) si las operaciones son efectuadas por medio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, se entenderán provenientes de la jurisdicción en que éstos estén situados;

e) cuando las operaciones se efectúen por intermedio de corredores, comisionistas, mandatarios, consignatarios, concesionarios, viajantes, demostradores u otro tipo de representación, con o sin

relación de dependencia, serán atribuidos a la jurisdicción de toma del pedido o domicilio del adquirente;

f) en el caso de operaciones entre ausentes (ventas por correspondencia), serán atribuidos a la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios. Se entenderá por domicilio del adquirente al de su sede central, salvo que la operación sea concertada por medio de sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente, en cuyo caso se considerará que lo es en el de éste.

Criterio de la realidad económica: el artículo 27 del Convenio Multilateral establece que en la atribución de ingresos y gastos se atenderá a la "realidad económica" de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen.

Ingresos computables: los ingresos que permiten medir la actividad cumplida en cada jurisdicción son los que constituyen una contraprestación por el ejercicio de la misma. Se considera que todos los ingresos son computables, salvo aquellos taxativamente enumerados como no computables.

Ingresos correspondientes a jurisdicciones no adheridas: el artículo 33 del Convenio Multilateral establece que en los casos en que los contribuyentes desarrollaran simultáneamente actividades en jurisdicciones adheridas y no adheridas, la distribución de ingresos brutos se efectuará atribuyendo a los Fiscos adheridos y a los que no lo están las sumas que les correspondan con arreglo al régimen general o a los especiales que prevé dicho convenio, pudiendo aquéllos gravar solamente la parte de los ingresos brutos que les haya correspondido.

Ingresos sujetos al procedimiento de atribución: los ingresos encuadrados en el Convenio debieran ser los ingresos netos de las bonificaciones, descuentos y devoluciones admitidos, habida cuenta de que si se prescindiera de las deducciones admitidas por las legislaciones locales, se distorsionaría la base de distribución.⁽³⁾

Ventas por correspondencia: el artículo 1 del Convenio Multilateral establece que cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos de la asignación de los gastos (ver II.3.20), pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en el Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.).

Ventas por correspondencia. Relación contemporánea entre gastos y ventas: no se contempla en el actual texto del Convenio la relación en el tiempo que debe existir desde que se efectúa la erogación hasta que se concrete la operación que genera el ingreso. El proyecto del Convenio, en cambio, establecía que la inexistencia de gastos durante dos ejercicios consecutivos determinaría el cese automático de la atribución.

Ventas por correspondencia. Domicilio del cliente: por aplicación del principio de la realidad económica, el domicilio del cliente que tendría que considerarse a los efectos de la asignación de los ingresos de ventas por correspondencia, debería ser el correspondiente al lugar de destino de los productos comercializados.⁽⁴⁾

Casos de aplicación práctica

La firma "El CD SRL", se dedica a la comercialización e instalación de programas de computación. Tiene su sede administrativa en Ciudad Autónoma de Buenos Aires y oficinas de ventas de productos y servicios en Córdoba y San Luis. Asimismo, sus clientes pueden formalizar sus pedidos en el sitio oficial de la empresa www.elcd.com.ar.

Su ejercicio comercial comienza el 01/01 y finaliza el 31/12 de cada año.

Determine a qué jurisdicción atribuiría cada uno de los siguientes ingresos a los efectos del cálculo de los coeficientes unificados para el año 2013.

1. Operaciones de venta desde el local de Córdoba.

a. Venta directa al público.

Solución: los ingresos se atribuirán directamente a la jurisdicción en donde se concertó la operación, es decir, Córdoba.

b. Por correspondencia a clientes de Misiones. El cliente retiró la mercadería del local de venta.

Solución: este supuesto encuadra dentro del marco de las denominadas "ventas por correspondencia". Ahora bien, debido a que la firma no realizó ningún gasto en la jurisdicción adquirente, al no haber sustento territorial, la totalidad de los ingresos se atribuyen - al igual que en el punto precedente - a la jurisdicción en la que sitúa el local de venta, o sea, Córdoba.

c. Por correspondencia a clientes de Salta, enviándose a un empleado de la firma a dicha jurisdicción para que realice la instalación del programa adquirido.

Solución: aquí también nos encontramos frente a una "venta por correspondencia". Pero, a diferencia del punto anterior, hay sustento territorial en la jurisdicción adquirente, toda vez que la firma incurrió en un gasto en la misma, el cual deviene del envío de personal a los efectos de instalar el programa. Por lo tanto, la totalidad de los ingresos se atribuyen a la jurisdicción de Salta.

d. Exportaciones de programas a Chile.

Solución: en atención a la voluntad de las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral de no someter a la imposición a los ingresos provenientes de las operaciones de exportación, corresponde su exclusión en la distribución de ingresos entre las distintas jurisdicciones.

2. Operaciones de venta desde el local de San Luis.

a. Comisión por venta, a través de un comisionista, a clientes radicados en Neuquén.

Solución: en este supuesto estamos en presencia de una operación cuya base imponible se atribuye de conformidad al régimen especial del artículo 11 del Convenio Multilateral, motivo por el cual corresponde su exclusión como ingreso computable para el cálculo de los coeficientes del régimen general legislado por el artículo 2.

b. Venta a cliente de Salta con flete a cargo de la firma. El cliente formalizó su pedido en el sitio web de la empresa.

Solución: aquí se verifica un tipo de operación comúnmente denominada "entre ausentes". Conforme lo estipulado por el artículo 19 de la resolución general (CA) 1/2013, se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en que estos formulen su pedido a través de medios electrónicos, ya sea por Internet o por sistema similar. Ello así, corresponderá atribuir la totalidad de los ingresos a Salta.

3. Otros ingresos:

a. Resultado por la venta de un bien de uso.

Solución: el resultado por la venta de este tipo de bienes no constituye ingreso computable a los fines del cálculo de los coeficientes del régimen general.

b. Intereses de plazo fijo proveniente de una colocación en un banco de Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Solución: los intereses se atribuirán a la jurisdicción en la que sitúa la sede administrativa, es decir, a Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

c. Renta de bonos externos.

Solución: la renta de los bonos se atribuirá - al igual que en el punto anterior - a la Capital Federal, suponiéndose que allí se concertó la operación.

Jurisprudencia administrativa y judicial

Arrendamiento de inmuebles: por aplicación del principio de la realidad económica (art. 27, CM), los ingresos por el arrendamiento de inmuebles deben atribuirse a la jurisdicción donde estén situados; es decir, el lugar de desarrollo de la actividad estará dado por la ubicación del bien generador de los ingresos.⁽⁵⁾

Atribución de ingresos al lugar de celebración de los contratos: en el caso de un representante de jugadores de fútbol, corresponde efectuar la asignación de ingresos a la jurisdicción donde el mismo ha celebrado cada uno de los contratos resultantes de su actividad y no a la jurisdicción donde se encuentran ubicados los clubes de fútbol.⁽⁶⁾

Atribución de ingresos al lugar de concertación: para la atribución de ingresos debe prevalecer el lugar de concertación de la operación.⁽⁷⁾

Atribución de ingresos al lugar de utilización de los bienes o prestación de los servicios: tratándose de un contribuyente cuya actividad consiste en la fabricación de materiales destinados al uso de explotaciones petroleras, que concierta con sus clientes las operaciones en la jurisdicción donde se encuentra la administración y considerando que en las órdenes de compra se especifica el sitio donde deben entregarse los bienes o prestarse los servicios, cabe concluir que los ingresos deben atribuirse a este último lugar. Esta conclusión, basada en el principio de la realidad económica no constituye un antecedente válido de aplicación automática para situaciones similares o asimilables, pues cada caso deberá resolverse dentro del marco particular y concreto de la actividad del contribuyente.⁽⁸⁾

Atribución de ingresos a la jurisdicción de donde provienen. Prestaciones de servicios: teniendo en cuenta que la contribuyente realiza una actividad consistente en la prestación de servicios de higiene urbana, recolección de residuos, limpieza y mantenimiento, se considera que los ingresos deben atribuirse al lugar donde se efectúa la prestación del servicio, pues es allí donde efectivamente se desarrolla la actividad.⁽⁹⁾

Atribución de ingresos a la jurisdicción de donde provienen. Prestaciones de servicios: a los efectos de atribuir los ingresos de servicios pactados en un contrato celebrado en la Ciudad de Buenos Aires pero ejecutado en la Provincia de Buenos Aires, se considera que en una actividad de servicios la generación de ingresos se encuentra estrechamente ligada al lugar donde se realizó la prestación.⁽¹⁰⁾

Ingresos beneficiados con desgravaciones del impuesto: para la preparación de los coeficientes de distribución, deben ser incluidos todos los ingresos, incluidos los desgravados por alguna jurisdicción.⁽¹¹⁾

Ingresos computables. Conceptos exentos del impuesto: los ingresos provenientes de depósitos a plazo fijo, rentas de títulos públicos y diferencias de cambio deben atribuirse a la jurisdicción en la cual los mismos se originan, pues el artículo 2 del Convenio Multilateral, se refiere a los ingresos en general, sin limitación alguna.⁽¹²⁾

Ingresos no computables: habida cuenta de la voluntad de las jurisdicciones adheridas al Convenio, en el sentido de no someter a imposición a los ingresos provenientes de las operaciones de exportación, corresponde su exclusión en la asignación de ingresos entre jurisdicciones. Idéntico proceder corresponderá respecto de los gastos vinculados con las mismas.⁽¹³⁾ Las resoluciones de la Comisión Arbitral sólo se refieren a cómo deben calcularse los coeficientes de ingresos y gastos, por lo que no determinan el tratamiento de las exportaciones frente al impuesto sobre los ingresos brutos que es materia exclusiva de la política fiscal que adopte cada una de las jurisdicciones.⁽¹⁵⁾ **Ver resoluciones de la Comisión Arbitral**

Lugar de origen de los ingresos: para identificar el lugar de origen de los ingresos se deben tomar criterios tales como:

- lugar de concertación de la operación que los origina;
- lugar del domicilio del adquirente;
- lugar de radicación de los bienes o prestación de los servicios.⁽¹²⁾

Operaciones sin parámetros de asignación: cuando no se tenga el conocimiento de los parámetros de atribución de los ingresos, si no se especifica el lugar donde fueron entregadas las mercaderías, deben considerarse como asignadas en el lugar donde se encontraban a la fecha del contrato.⁽¹⁴⁾

Resoluciones

Atribución de coeficientes con diezmilésimos. [Resolución general \(CA\) 2/2017, artículo 87:](#) los coeficientes de atribución de base imponible para contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral, deben establecerse con cuatro decimales (0,0000) computándose sus fracciones por redondeo en exceso o por defecto.

Coeficientes. Cómputo de ingresos. [Resolución general \(CA\) 2/2017, artículo 80](#): los coeficientes anuales, para las situaciones que estuvieren comprendidas en el régimen de distribución de ingresos por aplicación del artículo 2 del Convenio Multilateral (régimen general), se obtendrán computándose la totalidad de los ingresos -exentos y gravados o gravados a tasa cero- y la totalidad de los gastos computables que tuviere la empresa en el desarrollo normal de sus actividades.

Diferencias de cambio y “valor patrimonial proporcional”. [Resolución general \(CA\) 2/2017, artículos 20, 21 y 22](#): los conceptos “valor patrimonial proporcional” y “diferencias de cambio” a los fines de la aplicación del Régimen General del Convenio Multilateral, no será computable como gasto ni como ingreso para la conformación de los coeficientes unificados correspondientes a las distintas jurisdicciones.

Lo dispuesto precedentemente no será de aplicación para las operaciones de compraventa de divisas y es independiente del tratamiento que asigne la legislación de cada jurisdicción, a los efectos de su consideración como base imponible local.

Estados contables confeccionados en moneda constante. [Resolución general \(CA\) 2/2017, artículo 53](#): los contribuyentes regidos por la ley general de sociedades que estén comprendidos en el Convenio Multilateral, a los efectos del cálculo de los coeficientes de distribución de ingresos entre las diversas jurisdicciones, deberán utilizar la información que surja de los estados contables confeccionados en moneda constante, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 de la ley 19550 (t.o. D. 841/1984).

Certificación contable. [Resolución general \(CA\) 2/2017, artículo 54](#): los Fiscos adheridos podrán establecer la inclusión de certificación de Contador Público como requisito para la presentación de declaraciones juradas anuales del impuesto sobre los ingresos brutos - Convenio Multilateral, en el caso de contribuyentes que actúen en forma societaria.

Ingresos a computar para la base de distribución. [Resolución general \(CA\) 2/2017, artículo 1](#): se interpreta que aun cuando la base imponible se determine de distintas formas en las diversas jurisdicciones involucradas (ingresos brutos totales, diferencia entre precios de compra y de venta, diferencia entre ingresos y egresos, etc.) deberán tomarse siempre como base de distribución, los ingresos brutos totales del contribuyente.

Ingresos no computables: [Resolución general \(CA\) 3/2017](#): a los fines de la aplicación del régimen general del Convenio Multilateral e independientemente del tratamiento que le asigne la legislación de cada jurisdicción respecto a su gravabilidad, no se computarán dentro de los ingresos brutos totales del contribuyente, para el armado del respectivo coeficiente:

- a) Los correspondientes a algunos de los regímenes especiales establecidos en los artículos 6 al 13 del Convenio Multilateral.
- b) Los correspondientes a la venta de bienes de uso.
- c) Los correspondientes a recupero de gastos, que cumplan con los siguientes requisitos:
 - Que sean gastos efectivamente incurridos por cuenta y orden de terceros.
 - Que el contribuyente no desarrolle la actividad por la cual percibe el reintegro de gastos.

- Que se encuentren correctamente individualizados, siendo coincidentes con los conceptos e importes de las erogaciones.

- Que el circuito administrativo, documental y contable del contribuyente permita demostrar el cumplimiento de los requisitos señalados.

d) Los correspondientes a subsidios otorgados por el Estado Nacional, provincial o municipal.

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

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

No cómputo de los ingresos provenientes de exportaciones. [Resolución general \(CA\) 2/2017, artículo 7](#): los ingresos provenientes de operaciones de exportación de bienes y/o prestación de servicios efectuados en el país, siempre que su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible.

Transacciones por medios electrónicos, internet o similar. [Resolución general \(CA\) 2/2017, artículo 19](#): las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1 del Convenio Multilateral.

A los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) "in fine" del artículo 2 del Convenio Multilateral, se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por internet o sistema similar a ella.

Con posterioridad, la [resolución general \(CA\) 14/2017](#) definió los siguientes criterios:

a) Venta de bienes: independientemente de su periodicidad, los ingresos serán atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquel. De esta manera, se extiende a las ventas entre ausentes el criterio que se aplica a las ventas entre presentes.

En el supuesto de que no fuera posible establecer el destino final del bien, se atenderá al orden de prelación que se indica a continuación:

1. Domicilio de la sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente del adquirente del cual provenga el requerimiento que genera la operación de compra.
2. Domicilio en el que desarrolla su actividad principal el adquirente.
3. Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente en el que se entregaron los bienes.
4. Domicilio de la sede administrativa del adquirente.

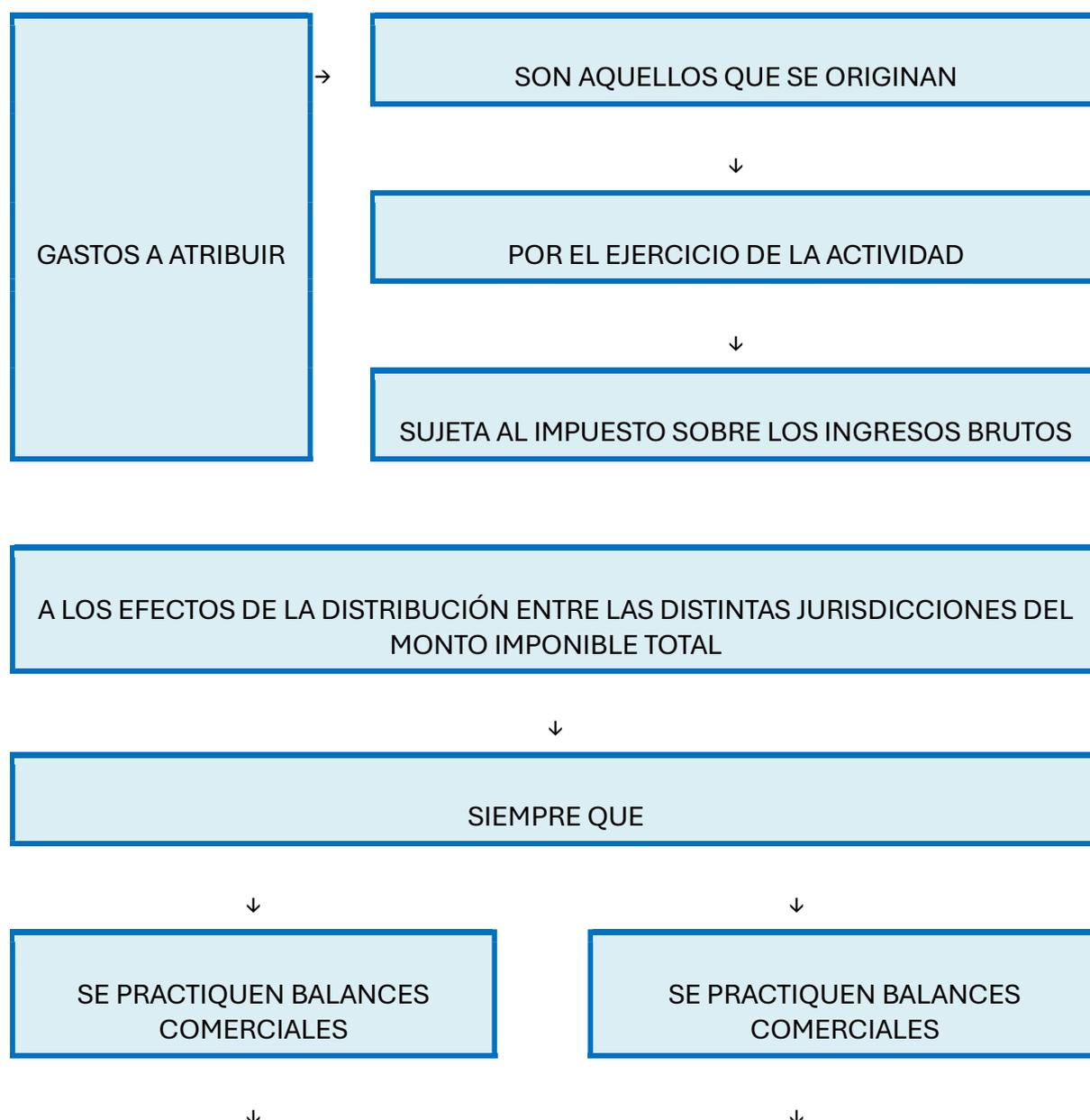
b) Prestación de servicios: los ingresos se atribuirán a la jurisdicción en la que el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas. Esto sin perjuicio de cuál sea el lugar y la forma

en la que se hubieran contratado. Ello siempre y cuando los servicios no tengan un tratamiento específico en el Convenio Multilateral o por normas generales.

En los considerandos de la norma se indica “que, en todos los casos, deberá verificarse la existencia del sustento territorial en los términos del Convenio Multilateral y/o sus normas generales interpretativas [[RG \(CA\) 83/2002](#)]”.

Entidades emisoras de tarjetas de crédito. [Resolución general \(CA\) 2/2017, artículo 23](#): a partir de la determinación de los coeficientes que se apliquen para el Ejercicio Fiscal 2012, las entidades emisoras comercializadoras, administradoras y/o licenciatarias de tarjetas de crédito deberán efectuar la distribución de sus ingresos provenientes de esos servicios prestados, de conformidad al régimen general del artículo 2 del Convenio Multilateral, excepto que se trate de cargos financieros, en cuyo caso será de aplicación el artículo 7 del Convenio.

II.3. ATRIBUCIÓN DE GASTOS. CM: 2; 3; 4; 5



SE CONSIDERARÁN LOS GASTOS
QUE SURJAN DEL ÚLTIMO BALANCE
CERRADO EN EL AÑO CALENDARIO
INMEDIATO ANTERIOR

SE CONSIDERARÁN LOS GASTOS
DETERMINADOS EN EL AÑO
CALENDARIO INMEDIATO ANTERIOR

Comentario

Los gastos a atribuir son aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad sujeta al impuesto sobre los ingresos brutos.

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

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

Doctrina

Criterio de la realidad económica: el artículo 27 del Convenio Multilateral establece que en la atribución de ingresos y gastos se atenderá a la "realidad económica" de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen.

Jurisprudencia administrativa y judicial

Inicio de actividades. Balance del año anterior que abarca dos días: la firma inició actividades el 28/12/1992, por lo que liquidó ese año como de inicio de actividades. El año siguiente lo liquidó conforme a las prescripciones del artículo 5. El Fisco provincial consideró que dicho año también debía liquidarse aplicando las normas del artículo 14, por considerar que el balance del año 1992 no era representativo. La Comisión Arbitral sostuvo que el contribuyente actuó conforme a derecho. Al respecto, resulta imposible utilizar el principio de la realidad económica para desplazar la normativa aplicable (art. 5), como también es inadmisibles utilizar el régimen del artículo 14 para dos años.⁽¹⁶⁾

Sustento territorial. Inexistencia de actividad en la jurisdicción. Gastos de hotelería: toda vez que la contribuyente no tiene establecimiento ni empleados en la ciudad de Arroyito y que, además, la adquisición de mercaderías a sus proveedores se efectuaba en la ciudad de Córdoba, estando los fletes a cargo del proveedor, no registra -en consecuencia- gasto alguno en la ciudad de Arroyito. En efecto, el solo gasto en esta jurisdicción en concepto de hotelería no permite afirmar la realización de actividad en la misma y, por ende, sustento territorial.⁽¹⁷⁾

Resoluciones

Atribución de coeficientes con diezmilésimos. [Resolución general \(CA\) 2/2017, artículo 87:](#) los coeficientes de atribución de base imponible para contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos comprendidos en el Régimen del Convenio Multilateral, deben establecerse con cuatro decimales (0,0000) computándose sus fracciones por redondeo en exceso o por defecto.

Diferencias de cambio. [Resolución general \(CA\) 2/2017, artículos 20, 21 y 22](#): el concepto "diferencias de cambio" a los fines de la aplicación del Régimen General del Convenio Multilateral, no será computable como gasto ni como ingreso para la conformación de los coeficientes unificados correspondientes a las distintas jurisdicciones.

Lo dispuesto precedentemente no será de aplicación para las operaciones de compraventa de divisas y es independiente del tratamiento que asigne la legislación de cada jurisdicción, a los efectos de su consideración como base imponible local.

En aquellos procesos de fiscalización en los que se determine que hasta el 31 de diciembre de 2003, se hubiere aplicado un criterio distinto al establecido precedentemente, se presume que han existido criterios controvertidos entre los Fiscos y en consecuencia, los contribuyentes podrán solicitar la aplicación de los mecanismos establecidos en el Protocolo Adicional.

No cómputo de los gastos provenientes de exportaciones. [Resolución general \(CA\) 2/2017, artículo 7](#): los gastos que correspondan a operaciones de exportación no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible.

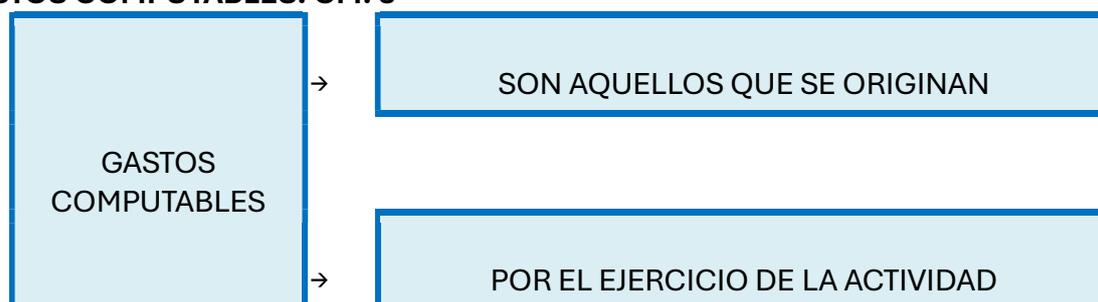
En ese sentido, deberá interpretarse que la porción de los gastos "comunes" o "compartidos" de la actividad del contribuyente asociados a ingresos obtenidos por operaciones de exportación forman parte de los gastos no computables por un monto equivalente a:

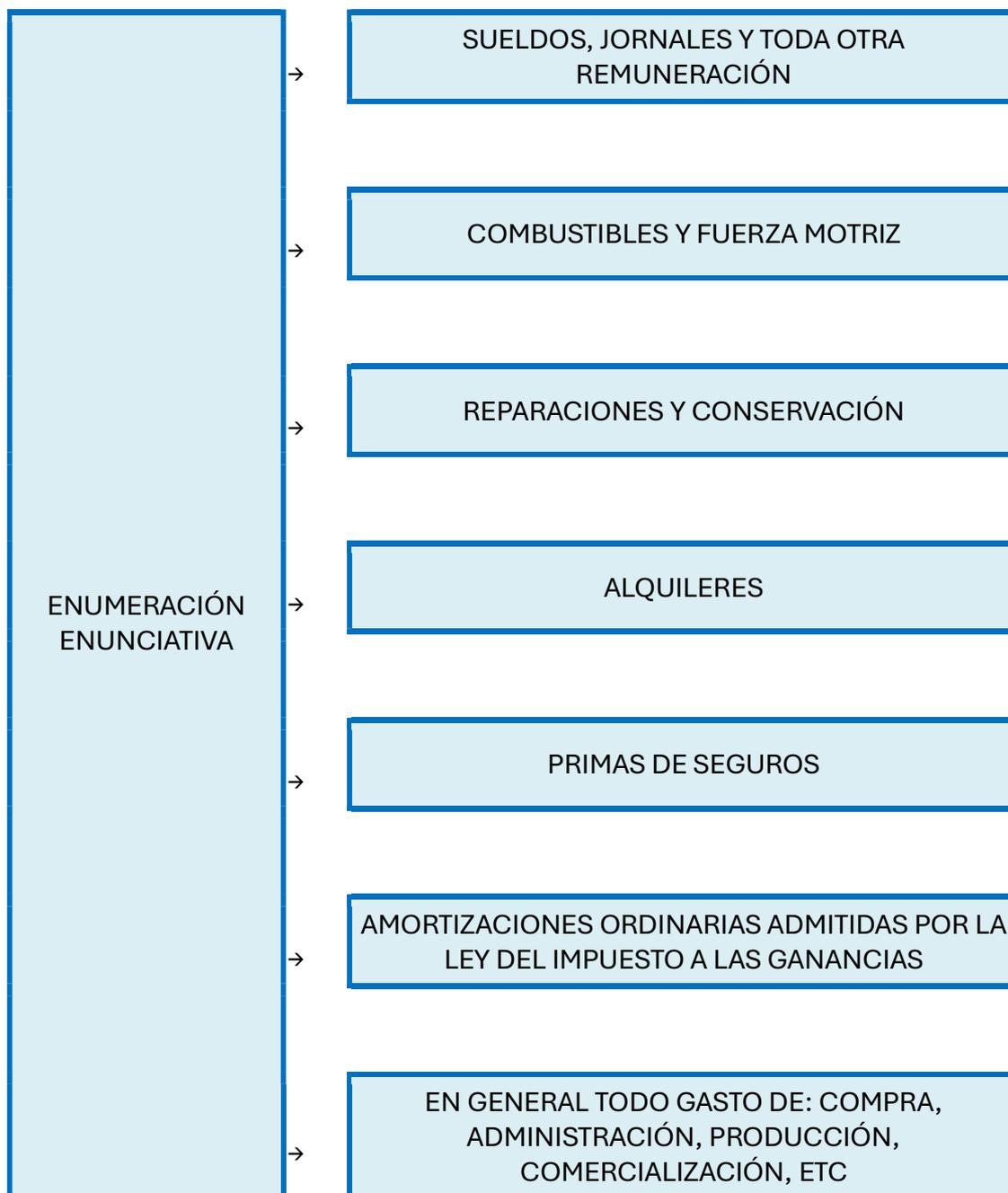
- La porción exacta de los mismos, si se cuentan con elementos ciertos para establecerla y siempre que sea posible su verificación por parte de los Fiscos.
- La proporción que tienen los ingresos de exportación en el total de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente (excluidos los originados en actividades de regímenes especiales).

A su vez, en aquella situación en la cual el contribuyente del régimen general realice exclusivamente operaciones de exportación, y que carezca de ingresos o gastos para el armado del coeficiente unificado de atribución para las jurisdicciones que graven alguna de sus operaciones, este deberá hacer la distribución en proporción a los gastos provenientes de operaciones de exportación de bienes y/o prestación de servicios efectuados en el país, y que fueron efectivamente soportados en cada jurisdicción.

Distribución de gastos de transporte. [Resolución general \(CA\) 2/2017, artículo 15](#): los gastos de transporte a que hace referencia el último párrafo del artículo 4 del Convenio Multilateral, se distribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones en las que se realice el transporte, considerando cada una de las operaciones.

II.3.1. GASTOS COMPUTABLES. CM: 3





Comentario

Son gastos computables:

- a) los sueldos, jornales y toda otra remuneración;
- b) combustibles y fuerza motriz;
- c) reparaciones y conservación;

d) alquileres;

e) primas de seguros;

f) en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etc.;

g) las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley del impuesto a las ganancias.

Asimismo, la [resolución general \(CA\) 2/2017](#) autoriza el cómputo como gastos computables de las cargas sociales a cargo del empleador.

II.3.1.1. Gastos efectivamente soportados. CM: 4

Comentario

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.), aun 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.

Doctrina

Gastos propios de actividades locales: no deben computarse los gastos incurridos para el desarrollo de actividades exclusivamente locales, no sujetas al ámbito de aplicación del Convenio, ya que no se originan por el ejercicio de actividades interjurisdiccionales.[\(18\)](#)

Jurisdicción en que es soportado un gasto: el artículo 4 del Convenio Multilateral establece 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.), aun 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.

Jurisprudencia administrativa y judicial

Relación directa y vinculante con la actividad: los gastos a computar para la determinación del sustento territorial son aquellos que tienen una relación directa y vinculante con la actividad cuyo ejercicio habitual origina la obligación tributaria.[\(19\)](#)

Remuneraciones abonadas al personal eventual: las remuneraciones abonadas al personal contratado mediante la modalidad de personal eventual constituyen gastos computables. Dichos gastos no pueden compararse con el costo de un servicio contratado para su comercialización, en función de que existen una serie de elementos que lo diferencian de ello, teniendo en cuenta las obligaciones y responsabilidades que la ley pone en cabeza de la empresa respecto de ese personal, las que son independientes de la prestación del servicio.[\(20\)](#)

Resoluciones

Unión transitoria de empresas. Gastos computables. [Resolución general \(CA\) 2/2017, artículo 16](#): si las jurisdicciones donde ambos sujetos realizan sus actividades tienen, en el impuesto, un tratamiento fiscal similar en el sentido de incluir a las UTE como sujetos pasivos de la obligación tributaria y excluir del hecho imponible las prestaciones efectivamente realizadas por sus integrantes, corresponde para el cálculo del coeficiente considerar computables los gastos de administración de la UTE y los gastos afrontados por sus integrantes en la prestación del servicio.

Gastos computables. [Resolución general \(CA\) 4/2017](#):

En lo que respecta, específicamente, a los gastos “comunes” o “compartidos” de la actividad del contribuyente asociados a ingresos obtenidos por operaciones de exportación -entendiéndose como tales los derivados de la exportación de bienes y/o prestación de servicios efectuados en el país, siempre que su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior-, estos forman parte de los gastos no computables, por un monto equivalente a⁽²¹⁾:

- La porción exacta de los mismos, si se cuenta con elementos ciertos para establecerla y siempre que sea posible su verificación por parte de los Fiscos.

- La proporción que tienen los ingresos de exportación en el total de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente (excluidos los originados en actividades de regímenes especiales).

II.3.1.2. Gastos no atribuibles con certeza. CM: 4

Comentario

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.

Doctrina

Asignación de los gastos de escasa significación: habida cuenta de que se distribuyen en la misma proporción que los demás gastos, el efecto que se produce es neutro, ya que no modifica los coeficientes de distribución.

Resoluciones

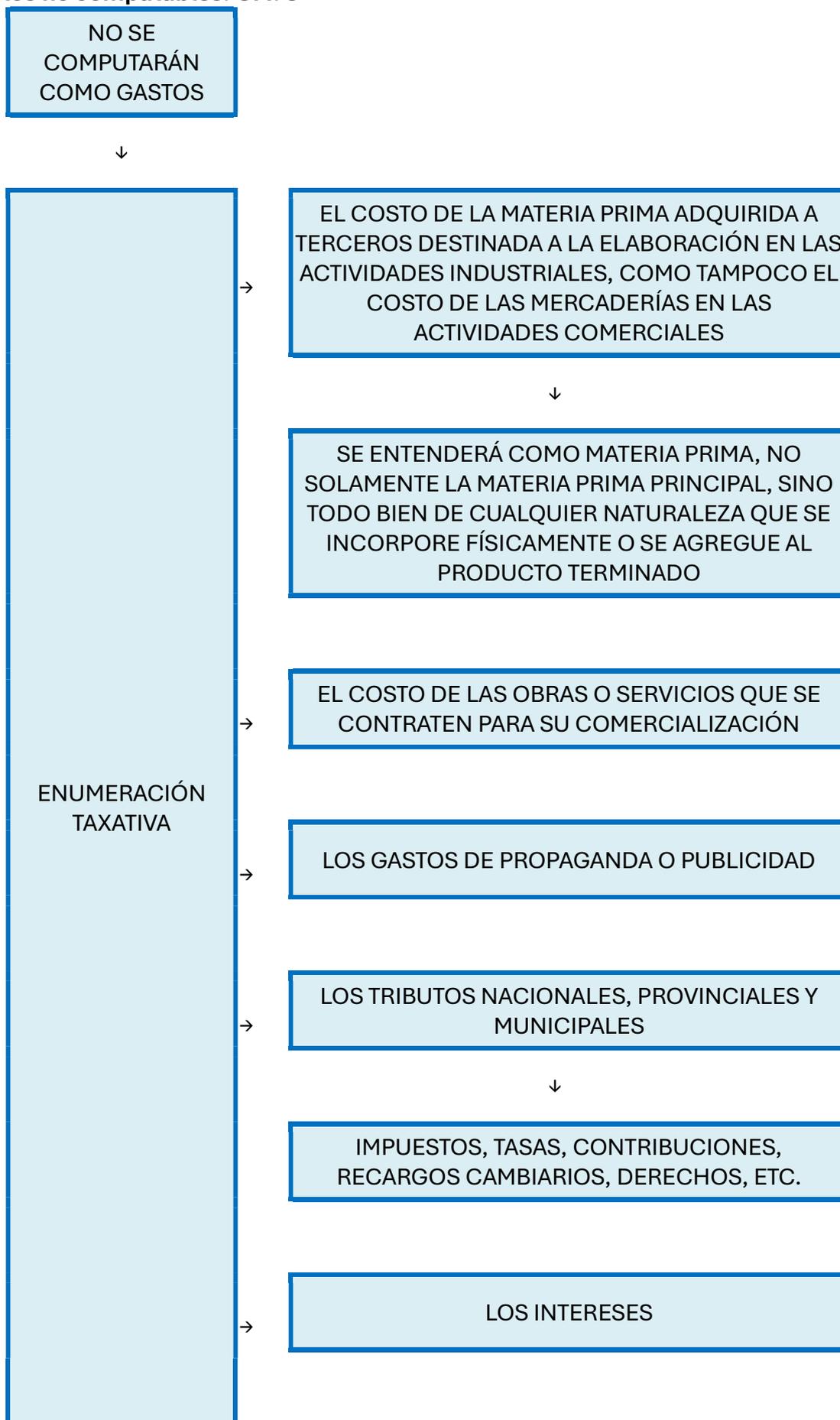
Concepto de gastos de escasa significación. [Resolución general \(CA\) 2/2017, artículo 14](#): a los efectos del Convenio Multilateral, se entiende por gastos de escasa significación aquellos que, en su conjunto, no superen el 10% (diez por ciento) del total de gastos computables del período y cada uno individualmente no represente más del 20% (veinte por ciento) del citado porcentaje.

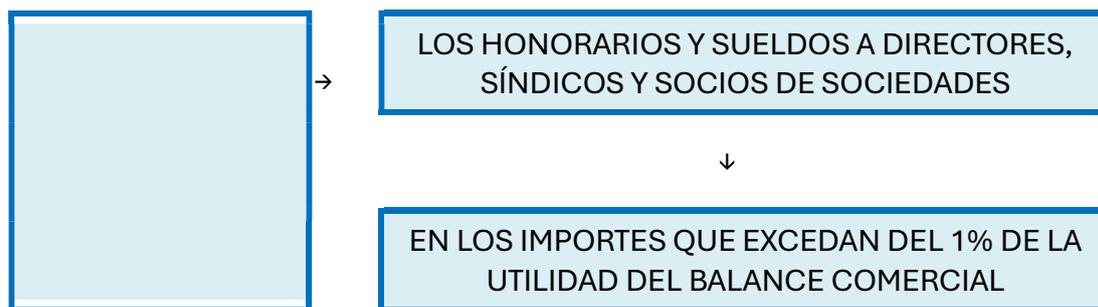
II.3.1.3. Gastos de transporte. CM: 4

Comentario

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

II.3.2. Gastos no computables. CM: 3





Comentario

No se computarán como gastos:

- a) el costo de la materia prima adquirida a terceros destinada a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales; se entenderá como materia prima, no solamente la materia prima principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado;
- b) el costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización;
- c) los gastos de propaganda y publicidad;
- d) los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etc.);
- e) los intereses;
- f) los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del 1% (uno por ciento) de la utilidad del balance comercial.

Doctrina

Enumeración taxativa: la enumeración taxativa de gastos no computables incluye conceptos que no reflejan la actividad desarrollada por el contribuyente (costo de la materia prima o de la mercadería adquirida para reventa y costo de bienes o servicios contratados para su ulterior comercialización) y otros ítem de difícil apropiación (gastos de publicidad y propaganda, tributos, intereses).

Gastos comunes a actividades que generen ingresos computables y no computables: a los efectos de la obtención de los porcentajes de atribución para cada jurisdicción, cuando no puedan atribuirse directamente los gastos a operaciones de las que resulten ingresos computables, por revestir carácter común respecto de actividades que generen ingresos computables (ingresos gravados y exentos) y no computables (ingresos no gravados), deberá aplicarse un criterio de proporcionalidad razonablemente fundado.

Gastos no computables: además de los gastos taxativamente enumerados, no deben computarse aquellos vinculados con ingresos no computables ni los soportados -en el hipotético caso- en jurisdicciones no adheridas al Convenio.

Jurisprudencia administrativa y judicial

Gastos no computables: habida cuenta de la voluntad de las jurisdicciones adheridas al Convenio, en el sentido de no someter a imposición a los ingresos provenientes de las operaciones de exportación, así como corresponde su exclusión en la asignación de ingresos entre jurisdicciones, idéntico proceder corresponderá respecto de los gastos vinculados con las mismas.⁽²²⁾

Gastos no computables. Deudores incobrables: se interpreta, con alcance general, que el concepto “deudores incobrables” no resulta computable para la confección del coeficiente de gastos.⁽²³⁾

Gastos de publicidad: se interpreta que el gasto referenciado en la cuenta “Convenciones” no configura un gasto de publicidad, tal como afirma el Fisco, sino más bien un gasto referido a estrategias de comercialización que analiza la compañía. Por ende, se concluye como correcto el tratamiento brindado por la firma apelante, en el sentido de computarlo a los fines de confeccionar los coeficientes unificados del artículo 2° del Convenio Multilateral.⁽²⁴⁾

Resoluciones Comisión Arbitral

Resolución general (CA) 4/2017: los gastos correspondientes a operaciones de exportación de bienes y/o prestación de servicios efectuados en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible⁽²⁵⁾.

Resolución general (CA) 5/2017: para la aplicación del régimen general del Convenio Multilateral, los conceptos “Valor patrimonial proporcional” y “Diferencias de cambio”, negativas o positivas, que se generen por la participación en empresas o la tenencia de moneda extranjera, respectivamente, no serán computables como gastos, para la conformación de los coeficientes correspondientes a las distintas jurisdicciones, salvo que en el caso de diferencias de cambio se trate de operaciones de compraventa de divisas.

II.3.3. ATRIBUCIÓN DE GASTOS. CASO PRÁCTICO

La sociedad "PEJERREY SA" se dedica a la fabricación y ventas de conservas de pescado. Su oficina central se ubica en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la fábrica y el local de ventas, en Mar del Plata.

Determine si los siguientes gastos son o no computables, a los efectos del cálculo de los coeficientes unificados para el año x2.

1. Gastos por publicidad realizada en la temporada de verano para promocionar el lanzamiento de un nuevo producto.

Solución: se trata de un gasto no computable, conforme el inciso c) del artículo 3, el que establece que, además, tampoco resultan computables los gastos de propaganda.

2. Sueldos al personal de planta, sede administrativa y local de venta.

Solución: los sueldos al personal constituyen un gasto originado en la actividad, el que resulta computable a los fines del cálculo de los coeficientes del régimen general.

3. Alquiler de la planta fabril.

Solución: el alquiler de la planta fabril también es un gasto computable en los términos del artículo 3 del Convenio Multilateral.

4. Honorarios al directorio.

Solución: los honorarios al directorio constituyen un gasto computable hasta el 1% de la utilidad del balance comercial. Los montos que excedan dicho porcentaje no devienen computables para el cálculo de los coeficientes unificados.

5. Intereses pagados por préstamo hipotecario para la adquisición de la oficina administrativa.

Solución: los intereses no constituyen gasto computable, de acuerdo con lo previsto por el inciso e), artículo 3, del Convenio Multilateral.

6. Impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal x1.

Solución: el impuesto de que se trata, así como cualquier otro tributo nacional, provincial o municipal, no constituye gasto computable, conforme lo establecido en el inciso d) del artículo 3.

7. Amortizaciones de las maquinarias de fábrica.

Solución: en la enumeración enunciativa prevista en la primera parte del artículo 3 se señala como gasto computable a las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley de impuesto a las ganancias. En lo que respecta a su asignación, ésta se efectuará en proporción a los ingresos que se atribuyan exclusivamente a cada una de las jurisdicciones donde el bien sea utilizado, en el ejercicio comercial que sirve de base para el cálculo de los coeficientes [[art. 18, RG \(CA\) 2/2017](#)].

8. Primas de seguros contra robo de mercadería.

Solución: al igual que en el punto anterior, se computan como gasto las primas de seguro.

9. Conservantes adquiridos para la elaboración de los productos terminados.

Solución: en este caso, estamos en presencia de una materia prima adquirida a un tercero, destinada a la elaboración del producto final. Se trata de un gasto no computable, según lo establecido por el inciso a) del artículo 3.

10. Gastos de comercialización.

Solución: todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etc., resulta computable a los fines del cálculo de los coeficientes del régimen general de distribución de la base imponible.

II.4. RÉGIMEN GENERAL. CASO PRÁCTICO

La empresa El Milagro SRL cuyo ejercicio comercial cierra el 31 de diciembre de cada año, debe determinar la base imponible para el mes de abril de x2. La firma se dedica a la fabricación de juguetes.

La planta se encuentra ubicada en la Provincia de Entre Ríos, la administración en Santa Fe y tiene locales de venta en Santa Fe, Córdoba y Formosa.

La información que se detalla es la correspondiente al estado de resultados del ejercicio cerrado el 31/12/x1.

Las ventas del mes de abril de x2 fueron:

Santa Fe	\$ 123.450
Entre Ríos	\$ 234.560
Córdoba	\$ 345.670
Formosa	\$ 296.320
	\$ 1.000.000

CUADRO DE INGRESOS AÑO 2012	
	\$
a) Ventas por corredores de Formosa a clientes de Chaco y Corrientes	1.800(26)
b) Ventas por correspondencia de Formosa a clientes de Misiones, retiran la mercadería en Formosa	900
c) Ventas por correspondencia de Santa Fe a clientes de la Provincia de Entre Ríos que retiran la mercadería de Santa Fe	2.000
d) Venta en mostrador de Santa Fe a un cliente de Jujuy	500(27)
e) Venta en mostrador de Santa Fe a clientes de Entre Ríos que retiran la mercadería de fábrica	13.800
f) Ventas en mostrador en Santa Fe	18.500
g) Venta en mostrador en Córdoba a un cliente de Chile que exportará a dicho país la mercadería	12.000
h) Intereses plazo fijo Formosa	700(28)
i) Intereses cobrados:	
- Cliente de Córdoba por ventas en mostrador	300
- Clientes de corredores de Formosa por ventas realizadas en Corrientes	500
j) Venta bienes de uso en Provincia de Entre Ríos	6.800
k) Exportaciones	7.000(29)
l) Renta Bonos Externos	3.000
Total de ingresos	67.800

CUADRO DE EGRESOS AÑO 2012			
	\$	\$	\$
a) Costo de mercaderías vendidas			
1) Materia prima	3.000		
2) Mano de obra	3.500		

3) Embalaje	1.000		
4) Gastos directos de fábrica	1.500		
5) Amortización contable bienes de uso fábrica	<u>2.000(30)</u>		
6) Fletes por compra de materias primas	<u>700(31)</u>		11.700
b) Gastos de comercialización			
1) Sueldos y cargas sociales personal			
a) Formosa	800		
b) Córdoba	1.000		
c) Santa Fe	<u>1.500</u>	3.300	
2) Fletes		2.900(32)	
3) Publicidad y propaganda			
a) Radio Formosa y Entre Ríos	300		
b) Afiches en Chaco y Entre Ríos	150		
c) Diarios en Santa Fe	100		
d) Radio en Corrientes	<u>90</u>	640	
4) Comisiones por ventas en el país			
a) De Formosa en Corrientes	50		
b) De Formosa en Chaco	60		
c) Santa Fe	<u>70</u>	180	
5) Amortizaciones contables		1.975(33)	
Corresponden: 50% a Santa Fe 30% a Formosa 20% a Córdoba			
6) Total de luz, gas y teléfono		<u>7.000(34)</u>	15.995
c) Gastos de administración			

1) Sueldos y cargas sociales Santa Fe		3.000	
2) Honorarios directores y síndicos		1.000	
3) Amortizaciones		2.000(35)	
4) Varios		800	6.800
d) Impuesto sobre los activos			400
Total de gastos			34.895
Utilidad del ejercicio			32.905

SOLUCIÓN EJERCICIO N° 1

ATRIBUCIÓN DE INGRESOS							
Concepto	Total	Santa Fe	Entre Ríos	Chaco	Corrientes	Córdoba	Formosa
a) Sustento territorial	1.800			720	1.080		
b) No hay gastos en Misiones	900						900
c) Ingreso por correspondencia	2.000		2.000				
d) Sustento territorial	500	500					
e) Sustento territorial	13.800	13.800					
f) Vtas. Santa Fe	18.500	18.500					
g) Sustento territorial	12.000					12.000	
h) Ingreso exento computable	700						700
i) Intereses y actualizaciones	800				500	300	
j) Venta bien de uso no computable	-						
k) Exportaciones no computables	-						
l) Renta Bonos Externos exentos	3.000	3.000					
Total	54.000	35.800	2.000	720	1.580	12.300	1.600
Índice de ingresos	1,0000	0,6630	0,0370	0,0133	0,0293	0,2278	0,0296

Prorrateo 1: Fabricación		
Total de ingresos	54.000	87,78%
Intereses plazo fijo	(700)	
Renta Bonos Externos	(3.000)	
Ingresos por venta de juguetes en el país	50.300	12,22%
Exportaciones	7.000	
	57.300	

Prorrateo 2: Comercialización		
Total de ingresos Santa Fe	35.800	82,41% 17,59%
Renta Bonos Externos	(3.000)	
Ingresos por venta de juguetes	32.800	
Exportaciones	7.000	
	39.800	

Prorrateo 3: Administración		
Ingresos computables	54.000	79,65%
Venta bien de uso y exportaciones	13.800	20,35%
	67.800	

ATRIBUCIÓN DE GASTOS							
Concepto	Total	Santa Fe	Entre Ríos	Chaco	Corrientes	Córdoba	Formosa
a.1) No computable	-						
a.2) Mano de obra 3.500 x 87,78%	3.072		3.072				
a.3) No computable	-						
a.4) Gastos 1.500 x 87,78%	1.317		1.317				
a.5) Amortización impositiva 2.500 x 87,78%	2.195		2.195				
a.6) Fletes 700 x 87,78%	614		307			307	
b.1) Sueldos:							
Formosa	800						800
Córdoba	1.000					1.000	
Santa Fe 1.500 x 82,41%	1.236	1.236					
b.2) Flete	2.900		1.450			1.450	
b.3) No computable	-						
b.4) Comisiones	180	70		60	50		
b.5) Amortización impositiva							
Santa Fe 1.300 x 50% x 82,41%	536	536					
Formosa 1.300 x 30%	390						390
Córdoba 1.300 x 20%	260					260	
b.6) Luz, gas y teléfono							
Santa Fe 7.000 x 50% x 82,41%	2.884	2.884					
Formosa 7.000 x 30%	2.100						2.100
Córdoba 7.000 x 20%	1.400					1.400	
c.1) Sueldos 3.000 x 79,65%	2.390	2.390					

c.2) Hasta 1% de la utilidad contable x 79,65%	262	262					
c.3) Amort. impositiva 2.000 x 79,65%	1.593	1.593					
c.4) Gastos varios 800 x 79,65%	637	637					
d) No computable	-						
Total	25.766	9.608	8.341	60	50	4.417	3.290
Índice de gastos	1,0000	0,3729	0,3237	0,0023	0,0020	0,1714	0,1277

Concepto	Total	Santa Fe	Entre Ríos	Chaco	Corrientes	Córdoba	Formosa
Índice de ingresos	1,0000	0,6630	0,0370	0,0133	0,0293	0,2278	0,0296
Índice de gastos	1,0000	0,3729	0,3237	0,0023	0,0020	0,1714	0,1277
Coefficientes unificados	1,0000	0,5180	0,1803	0,0078	0,0156	0,1996	0,0787

Total de ingresos para abril de x2: 1.000.000

Base imponible: Santa Fe $1.000.000 \times 0,5180 = 518.000$

Base imponible: Entre Ríos $1.000.000 \times 0,1803 = 180.300$

Base imponible: Chaco $1.000.000 \times 0,0078 = 7.800$

Base imponible: Corrientes $1.000.000 \times 0,0156 = 15.600$

Base imponible: Córdoba $1.000.000 \times 0,1996 = 199.600$

Base imponible: Formosa $1.000.000 \times 0,0787 = 78.700$

Por último, corresponde aclarar que, a través del siguiente procedimiento, se calculó la base imponible atribuible a cada jurisdicción, sobre la cual deberá aplicarse la alícuota del impuesto a los ingresos brutos vigente en abril de x2 en cada una de dichas jurisdicciones.