



UNIVERSIDAD DE BELGRANO

Las tesis de Belgrano

Facultad de Ciencias Económicas
Carrera Contador Público

Tratamiento de las participaciones a
comisionistas en la liquidación del convenio
multilateral Buenos Aires vs C.A.B.A.
Caso de intermediación de ganado en pie
"Consignaciones Ganaderas S.A."

N° 1186

Silvia Graciela González

Tutora: Contadora Pública Dalila Efron

Departamento de Investigaciones
Fecha defensa de tesina: 7 de julio de 2017

Universidad de Belgrano
Zabala 1837 (C1426DQ6)
Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Argentina
Tel.: 011-4788-5400 int. 2533
e-mail: invest@ub.edu.ar
url: <http://www.ub.edu.ar/investigaciones>

ÍNDICE

RESUMEN	5
AGRADECIMIENTOS	6
INTRODUCCIÓN	7
PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN	8
OBJETIVOS	8
OBJETIVO GENERAL.....	8
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	8
METODOLOGÍA	8
MARCO TEÓRICO	8
CAPÍTULO 1	12
ACTIVIDAD DE CONSIGNACIÓN	12
1.1. Antecedentes históricos	12
1.2. Descripción de la actividad.....	12
1.3. Comisiones y participaciones.....	14
1.4. Marco normativo.....	14
1.4. Canales de comercialización.....	15
1.4.1. Canales de comercialización con destino a engorde.....	15
1.4.1.1. Remate por proyección de imágenes o “remates por pantalla”	16
1.4.2. Canales de comercialización con destino a faena.....	16
1.4.2.1. Directos	16
1.4.2.1.1. Consignatarios directos o gancheras.....	16
1.4.2.1.2. Directo con intervención precio a fijar.....	16
1.4.2.1.3. Directo estancia	17
1.4.2.2. Indirectos.....	17
1.4.2.2.1. Remate de feria	17
1.4.2.2.2. Mercados concentradores	17
CAPÍTULO 2	18
IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS	18
2.1. Antecedentes	18
2.2. Naturaleza del impuesto.....	19
2.3. Hecho imponible.....	19
2.4. Base imponible.....	23
2.5. Bases imponibles especiales	24
2.6. Exclusiones y deducciones de la base imponible	24
2.7. Exenciones.....	25
2.8. Período fiscal, liquidación y pago.....	25
CAPÍTULO 3	27
CONVENIO MULTILATERAL	27
3.1. Antecedentes	28
3.2. Naturaleza y objetivos	29
3.3. Ámbito de aplicación	30
3.3.1. Cuestiones controvertidas: “Convenio-actividad” vs “Convenio-sujeto” y “ventas por correspondencia”	30

CAPÍTULO 4	34
REGÍMENES DE ATRIBUCIÓN DE INGRESOS	34
Artículos 2 y 11	34
4.1. Regímenes de distribución de ingresos	34
4.2. Régimen general – artículo 2	35
4.2.1. Atribución de gastos	35
4.2.2. Atribución de ingresos	36
4.2.3. Inicio y cese de actividades	37
4.3. Regímenes especiales	38
4.3.1. Actividades de rematadores, comisionistas u otros intermediarios	38
CAPÍTULO 5	40
CASO: “CONSIGNACIONES GANADERAS S.A.”	40
CONCLUSIÓN	43
Consideraciones y recomendaciones finales	44
GLOSARIO	45
ANEXO	46
Entrevistas	46
BIBLIOGRAFÍA	60

RESUMEN

En el presente trabajo se analizará el tratamiento dispensado, por las jurisdicciones de la provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en las denominadas participaciones a comisionistas en el ámbito de la actividad de intermediación de ganado en pie y su liquidación mediante la aplicación de la normativa del Convenio Multilateral.

La comisión o consignación hace su aparición allá por el año 1860 en oportunidad de sancionarse el Código de Comercio que lo incluye dentro de sus definiciones.

Puede definirse al consignatario como aquel que, actuando en nombre propio y por cuenta de terceros, denominados comitentes, efectúa compra y venta de hacienda. Es un gestor de negocios cuyo objetivo es garantizar el mejor precio y un producto de calidad para las partes que representa.

Estos gestores de negocios perciben por su labor comisiones. Éstas son variables y dependerán del tipo de transacción de que se trate.

Las casas consignatarias cuentan a su vez con representantes en distintas localidades del país, son los denominados comisionistas. Éstos colaboran en la concertación de negocios y reciben en pago un porcentaje sobre las operaciones que efectivamente se concreten, facturando por tal concepto a la firma consignataria.

El criterio aplicado, por las diversas jurisdicciones, a éstas últimas en lo referente a la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos mediante las disposiciones del Convenio, ha sido dispar. Mientras en los territorios de la provincias de Buenos Aires y Córdoba es permitida la deducción de tales conceptos, en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no está contemplada.

A través de esta tesina y con las herramientas brindadas por la bibliografía especializada, la exposición de un caso práctico y el aporte invaluable de profesionales entendidos en la temática se intentará primeramente dejar planteadas las diferentes posturas, tanto del fisco como la del contribuyente para luego mostrar la realidad de un impuesto que es altamente resistido por las distorsiones económicas que provoca.

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por su bondad y misericordia que cada día he visto y veo renovarse hacia mí y por haberme concedido las fuerzas y energías necesarias para transitar el estudio de una carrera que aunque ardua, me resulta apasionante.

A mi madre, invaluable estandarte y apoyo, por su amor y cuidado constante. Silenciosa testigo de mis interminables horas de estudio y preparación y refugio seguro al que recurrí en tiempos de desánimo.

A mi amor, Eduardo. El hombre que supo alentarme y darme su empuje cuando quise abandonarlo todo. La persona que después de cada cursada, sin importar el frío, la lluvia o el calor, estaba esperándome para acompañar mi regreso a casa.

A Andrés Mendizabal, el hombre que hizo posible un sueño y que me dio la oportunidad de crecer en su empresa. Creyó en mi capacidad para emprender esta carrera y supo ver a futuro a qué llegaría. Cambió mi vida y por ello le estaré eternamente agradecida.

A María de los Ángeles Antepazo y Jorge Poggi, por su confianza y cariño. A mi querida Mary que hoy ya no está pero que fue la maestra que me preparó en mi desempeño laboral y siempre me asesoró sobre temas que no manejaba. A Jorge, que se atrevió a creer en mí y me recomendó para un puesto que otros hubiesen considerado demasiado grande.

A Alfredo Rivera, mi jefe y quien me soporta todos los días. Más que un jefe ha demostrado ser un amigo que siempre está dispuesto a enseñar. Es mi mentor y ejemplo a seguir, sin su sapiencia poco hubiese logrado.

A Anita Cordón, mi amiga y compañera de estudios. Sus consejos y reprensiones certeras y oportunas sirvieron para no pasarme de revoluciones y saber escoger lo que vale la pena.

A Silvia y Daniel Zuccherino, por sus oraciones, consejos y cobertura. Sin su comprensión hubiese sido difícil de sortear esta etapa de mi vida.

A mis profesores, por las horas dedicadas a entregarme todo su conocimiento y experiencia.

A mi tutora, Dalila Efron quien me guió y aconsejó en esta última etapa. Por su aliento y respaldo.

Y también a quienes no entendieron la decisión que tomé al iniciar este derrotero y me juzgaron, porque fueron, sin proponerlo, el impulso para seguir adelante.

A todos, gracias!!!

“...Dios les pague con bien por lo en este transitar han hecho conmigo.”

INTRODUCCIÓN

En la determinación de obligaciones tributarias, la interpretación de las normas en situaciones puntuales es ardua y juega un rol muy importante quedando siempre esa sensación de que la última palabra no ha sido dicha. Este sentimiento fue el hilo conductor que despertó mi curiosidad por investigar y ahondar sobre este tema en particular que no fue elegido al azar sino resultado de una circunstancia que observé de cerca.

Conllevó mi entusiasmo por el tema el hecho que la empresa para la que trabajo fue objeto de una fiscalización llevada a cabo por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) sobre la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La firma desarrolla la actividad de consignación de hacienda, entendiéndose como tal la compra o venta en nombre propio de bienes, en este caso ganado bovino, por cuenta de terceros. Posee su sede administrativa en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires desplegando su operatoria tanto en el Mercado de Liniers como en diferentes ferias del interior, razón por la cual al ser un contribuyente que realiza una actividad interjurisdiccional cuyas etapas son parte de un proceso económico inescindible le resulta de aplicación en la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos el Convenio Multilateral. Percibe comisiones por su labor de intermediación en la venta de hacienda vacuna y a su vez cuenta con representantes en distintas zonas que colaboran en la tarea de concertar negocios y que reciben, por sus servicios, un determinado porcentaje sobre las operaciones que efectivamente se concreten, denominadas participaciones. En torno a éstas fue donde el organismo dirigió su inspección cuestionando el tratamiento dispensado a las mismas en la liquidación del gravamen mencionado.

Este fue el puntapié inicial que me motivó a tratar de entender el negocio y su operatoria. Una segunda etapa fue releer la ley, en este caso particular el Convenio Multilateral y los Códigos fiscales de distintas jurisdicciones en lo pertinente al rubro, para comprender las posiciones de cada una de las partes y por último, investigar en la bibliografía los aspectos generales del gravamen y las posturas doctrinarias y jurisprudenciales a fin de obtener un panorama que me permitiese arribar a mi propia conclusión sobre esta temática que hace a mi desempeño laboral y en el futuro profesional.

Así planteado, en el primer capítulo se establecerá el marco conceptual definiendo la actividad de consignación, sus orígenes y las diferentes operatorias dentro de la misma. En un segundo capítulo, se profundizará sobre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos según los Códigos Fiscales de la Provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por ser las jurisdicciones en las que actúa la empresa consignataria: sus antecedentes, naturaleza jurídica, hecho imponible y los requisitos esenciales para su configuración, base imponible, exclusiones y deducciones de la base imponible, exenciones, liquidación y pago del gravamen. En el siguiente capítulo, se expondrá el Convenio Multilateral como marco regulatorio de la actividad interjurisdiccional efectuada por la firma, en este caso también se efectuará un breve repaso de los antecedentes históricos, se expondrá su naturaleza y objetivos, aspectos controvertidos y regímenes de distribución de ingresos. En otro apartado, se tratará los regímenes de atribución de ingresos aplicables a la actividad, es decir los artículos 2 y 11. Hasta aquí se efectúa una exposición teórica definiendo primero, la operatoria objeto del tributo y luego, la norma que resulta aplicable a los efectos de contar con las herramientas que permitan desentrañar cada una de las posiciones y formar una opinión sobre el tema que nos convoca.

En la segunda etapa de este trabajo se describirá el proceso de fiscalización llevado a cabo en la empresa "Consignaciones Ganaderas S.A.", el planteo del fisco interviniente, la posición de la firma y algunas otras cuestiones adyacentes que si bien no fueron analizadas en esta instancia de la inspección podrían en un futuro ser foco de una virtual objeción por parte del ente recaudador. Se explorará mediante entrevistas, las opiniones de los profesionales actuantes encargados de la defensa como así también la postura de la Cámara que nuclea a la actividad y la de un productor agropecuario y dirigente activo de las asociaciones de consignatarios.

Por último, en base a todo lo expuesto y a través del análisis del material presentado y de las entrevistas realizadas a aquellos versados en esta temática se expresará la conclusión final que no intenta ser definitiva porque como mencioné *ut supra* en estas cuestiones interpretativas nunca está dicha la última palabra.

PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN

¿Corresponde deducir las participaciones a representantes de la base imponible constituida por los ingresos por comisiones de las consignatarias de hacienda?

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

Analizar la aplicación del Convenio Multilateral en el ámbito de la actividad de intermediación de ganado en pie.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- ❖ Analizar el contexto de la experiencia.
- ❖ Abordar posiciones controvertidas en la doctrina y jurisprudencia.
- ❖ Exponer el tratamiento de las participaciones a comisionistas en el caso de la intermediación de ganado en pie en los códigos fiscales de la provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- ❖ Desarrollar un caso práctico.

METODOLOGÍA

El enfoque que se ha de seguir en esta investigación será el cualitativo. Con esta perspectiva se intentará observar un panorama social y elaborar una teoría siguiendo un proceso inductivo que pretenderá ir de lo particular a lo general, es decir se explorará, se describirá y luego surgirá la teoría. Con esta óptica de tipo cualitativa se buscará reconstruir la realidad desde la propia percepción de los protagonistas en un ámbito social determinado. Se estudiará diferentes aspectos en sus ambientes naturales y se los interpretará de acuerdo al sentido que los actores involucrados les otorgan.

El producto de este enfoque será básicamente descriptivo porque se orientará a mostrar en forma precisa las dimensiones de una situación no a demostrar cómo se relacionan las variables.

La investigación se estructurará sobre la base de recolectar datos no estandarizados, esto es, obtener puntos de vista de los participantes a nivel individual y en su interacción con otros protagonistas del mismo ámbito. Se utilizarán entrevistas abiertas, revisión de jurisprudencia, evaluación de experiencias personales y consultas de material bibliográfico.

MARCO TEÓRICO

El marco teórico de este trabajo fue construido en base a distintas fuentes de información. Se consultó bibliografía especializada sobre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Convenio Multilateral que tratan los diferentes aspectos del gravamen y abordan temas controvertidos tanto en la doctrina como en la jurisprudencia.

El primero de los libros seleccionados fue el "Impuesto sobre los ingresos brutos y Convenio Multilateral" de A.R. Dalmasio, R. Amor y A.F. Pereira, en la primera edición de julio de 1997 de la editorial Tesis que contribuyó a entender cada uno de los elementos esenciales que hacen al hecho imponible del tributo como así también las diferentes controversias suscitadas con estos temas en la doctrina y

en la jurisprudencia a través de la lectura de los distintos fallos expuestos Asimismo, permitió obtener definiciones puntuales sobre base imponible en general y en particular, al definir las bases imponibles especiales. Otros aspectos que también fueron abordados en la lectura de este material fue lo atinente a deducciones permitidas, exenciones, período fiscal y liquidación de la gabela.

Enrique Bulit Goñi en su obra titulada “Convenio Multilateral. Distribución de ingresos brutos”, segunda edición del año 1992, de editorial Depalma, aportó algunos otros detalles que complementaron los ya proporcionados por el trabajo previamente mencionado, al referirse al proyecto para un nuevo Convenio celebrado en la provincia de Córdoba y cómo han sido tratados los puntos más controvertidos de la normativa en el mismo. Lo novedoso en este trabajo es la perspectiva dada al marco jurídico en el cual se encuentra inmerso el impuesto sobre los Ingresos Brutos. Así repasa las nociones de federalismo y unitarismo y luego desarrolla el tema de la distribución de competencias en materia tributaria en la Constitución Nacional, para pasar entonces a la vinculación del Convenio Multilateral con la Ley de Coparticipación.

Este último enfoque motivó la consulta de diversos materiales publicados en la web a los efectos de ampliar las nociones brindadas por este prestigioso doctrinario.

El trabajo titulado “Enciclopedia de la política” de Rodrigo Borja y “Estados unitarios y federales” del profesor Jorge Gillies permitió comprender la organización tributaria en nuestro país, efectuar un breve repaso de las principales características de estos dos esquemas para luego describir la aplicación del federalismo en nuestro país, en particular, en la asignación de ingresos y las soluciones aplicadas para la coordinación en el reparto de los mismos.

Con los datos aportados fue posible establecer que los Estados, en la vinculación poder-territorio, escogen entre dos modelos: el unitarismo o el federalismo y que poseen particularidades que los diferencian claramente a saber:

- El unitarismo se caracteriza tanto por la unidad territorial como por su ordenamiento jurídico y si bien puede adoptar mecanismos de descentralización, éstos son tan sólo con fines netamente administrativos. En el Estado unitario el poder es ejercido por un gobierno central quien posee las facultades de decisión, mientras que las autoridades locales, instauradas por ese mismo poder central y, a través de las cuales, éste extiende su dominio sobre todo el territorio, no son autónomas, simplemente ejecutan sus directrices. En esta forma de organización estatal existe un único Poder Legislativo y Judicial que legisla y aplica, respectivamente, las normas para todo el país. La Corte Suprema posee jurisdicción nacional y la Constitución es también única para todo el territorio.
- El federalismo, a diferencia del anterior, se caracteriza por la descentralización del poder en el territorio. Existen normas nacionales sancionadas por el Poder Legislativo central como también locales, emanadas de las Legislaturas de cada uno de los subsistemas en que se divide el Estado (provincias, departamentos, distritos, etc.). Posee un Poder Ejecutivo central con jurisdicción nacional que coexiste con órganos gubernativos autónomos con jurisdicción local. A su vez, los distintos Estados regionales independientes entre sí, conforman el Estado Federal, que posee un gobierno central y al que delegan la soberanía. Características del sistema Federal:
 - ✓ Gobierno central (o federal): con jurisdicción nacional, se encarga de aquellos temas inherentes a la Nación: política exterior, fuerzas armadas, comercio exterior, políticas monetarias, cambiarias, de telecomunicaciones, resolución de conflictos entre los estados provinciales y entre éstos y el gobierno federal, legislación en asuntos de interés nacional e interpretativa de la Constitución.
 - ✓ Gobierno provincial (o local): con jurisdicción local, se encarga de asuntos de importancia local. Crea sus propias instituciones y se rige por ellas siempre dentro de los parámetros establecidos por la Constitución Nacional. Elige sus propias autoridades sin intervención del gobierno federal. Puede celebrar convenios internacionales siempre y cuando no sean incompatibles con la política exterior del gobierno federal y no afecten las facultades delegadas a él. Conservan todo el poder no delegado al gobierno central y, a diferencia del sistema unitario, concurren y participan en las decisiones del gobierno federal. Asimismo poseen potestad para crear y cobrar impuestos a los efectos de financiarse.
 - ✓ Constitución Nacional: distribuye competencias entre el gobierno central y los descentralizados abarcando los tres poderes (Ejecutivo, Legislativo y Judicial). El gobierno provincial dicta su propia Constitución.

- ✓ Poder Legislativo: conformado por dos cámaras: Diputados y Senadores. La primera representa a la Nación en su conjunto, mientras que la segunda, integrada por los representantes de cada unidad territorial en que se divide el Estado federal, vela por los intereses de los gobiernos locales.

La Nación Argentina ha escogido como forma de estado este último modelo descrito y de ello da cuenta nuestra Carta Magna en su artículo 1: “*La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal según lo establece la presente Constitución*”, reconociendo la existencia de tres niveles de gobierno: la Nación, las Provincias y las Municipalidades. El ordenamiento constitucional regula los dos primeros niveles, mientras que el tercero queda en la órbita de las constituciones provinciales.

La Constitución Nacional define en su articulado la distribución de competencias entre Nación y Provincias en los siguientes términos:

- “*Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al gobierno federal*” (art. 121). Este principio se profundiza en el art. 126 donde se aclara que “*Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación*” y se establecen prohibiciones en el ejercicio de esas facultades.
- Los artículos 4, 75 inc 1 y 2 más los artículos 9 al 12 fijan los poderes fiscales atribuidos con exclusividad a la Nación limitando así las potestades tributarias provinciales.
- Los artículos 5 y 123 disponen que las Provincias dicten para sí sus constituciones asegurando su “régimen municipal”, con lo que la potestad tributaria de los municipios estaría dada por las normas sancionadas a nivel provincial.

Conforme a esta organización y, según la norma constitucional, el reparto de atribuciones tributarias estaría dado de la siguiente forma:

1. La Nación posee potestad para establecer:
 - Impuestos sobre la importación y exportación (arts. 4 y 75 inc. 1) en forma exclusiva.
 - Impuestos directos, con carácter transitorio, proporcionalmente iguales en todo el territorio y siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan (arts. 4 y 75 inc. 2).
 - Impuestos indirectos en concurrencia con las provincias (art. 75 inc. 2)
2. Las provincias, consecuentemente, carecen de potestades en materia aduanera, poseen potestad concurrente en cuanto a impuestos indirectos y potestad primigenia en lo que respecta a impuestos directos, con la salvedad de que deberán ser distintos a los que haya impuesto la Nación en forma transitoria.
3. Los Municipios poseen el poder tributario que les conceda los ordenamientos provinciales.

Los poderes fiscales así organizados dan lugar a situaciones en las que las potestades tributarias se superponen, con la consecuente doble o múltiple imposición interna. A fin de evitar este inconveniente se han creado y puesto en práctica mecanismos de coordinación financiera tanto vertical como horizontal como son la Ley de Coparticipación y el Convenio Multilateral que no siempre han seguido fielmente los principios instituidos por la Constitución Nacional.

Respecto de la vinculación Convenio-Ley de Coparticipación fue enriquecedor recurrir a dos trabajos sobre el particular. El primero de ellos titulado “Reflexiones sobre el nuevo esquema del régimen de coparticipación federal de impuestos. El federalismo fiscal – la reforma constitucional de 1994”, perteneciente al Licenciado Miguel Ángel Aquino, que brinda un recorrido por temas tales como la superposición de poderes, la doble imposición, el federalismo fiscal, la evolución del régimen coparticipable y la situación posterior a la reforma constitucional culminando con los lineamientos que a su criterio debería contener lo que él denomina como Sistema de relaciones fiscales intergubernamentales.

Desde otro ángulo, igualmente interesante, el Dr. Alberto Porto en el documento denominado “Etapas de la coparticipación federal de impuestos” expone desde sus orígenes la sucesión de diversos sistemas de coparticipación, como así también el empleo de pactos o convenios entre los gobiernos de la Nación y provincias, a fin de mejorar los mecanismos de distribución de recursos hacia las debilitadas cajas de estas últimas, llegando a la actual ley 23548 en cuyo articulado se establecen las pautas básicas a las que deberá ajustarse el impuesto sobre los ingresos brutos. Describe, además, los principales lineamientos del denominado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, en el mismo se establece entre otros compromisos la eximición del impuesto sobre los ingresos brutos sobre la actividad primaria

y la sustitución de este gravamen por otro impuesto general al consumo, que garantizase la competitividad de la economía y la neutralidad tributaria, en un plazo no mayor a los tres años, promesas que resultaron parcialmente cumplidas a través de simples exenciones o disminuciones de alícuotas en la etapa productiva. Así llega en su exposición a la reforma de la Constitución en 1994, donde se otorga jerarquía constitucional al régimen de coparticipación examinando las pautas fijadas por la Carta Magna en su artículo 75 incisos 2 y 3, en lo que respecta al nuevo sistema de distribución a sancionarse, concluyendo que a pesar de todos estos recaudos constitucionales y de las disposiciones transitorias que establece: “Un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inc. 2 del artículo 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996...”, se continúa echando mano a los Acuerdos y Pactos para hacer frente a los desequilibrios financieros que en definitiva constituyen “paños fríos” que no alcanzan para reducir el recalentamiento de una realidad signada por la escasez de recursos.

Para realizar la descripción de la actividad de consignación de hacienda fue de suma utilidad el trabajo de investigación titulado “Comercialización de ganados y carnes” llevada adelante por Ignacio Iriarte y publicada por la Cámara Argentina de Consignatarios de Ganado en el año 2008, como también el trabajo integrador final denominado “Consignatarios de hacienda” de la Contadora Griselda Viviana Bellante de agosto del 2014.

En relación a los distintos canales de comercialización se consultó el estudio presentado en el cuarto seminario Hereford perteneciente al Ingeniero Pedro García de la Torre en el año 2004, titulado “Costos de transacción en la cadena de carne vacuna argentina”, como también el trabajo elaborado por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca bajo el título “Canales de comercialización de carne vacuna en mercado interno” del año 2011.

La normativa consultada en los aspectos concernientes a la temática desarrollada en este trabajo fueron los Códigos fiscales de la Provincia de Buenos Aires y la Ciudad Autónoma de Buenos y el Convenio Multilateral.

CAPÍTULO 1

ACTIVIDAD DE CONSIGNACIÓN

1.1. Antecedentes históricos

La figura del consignatario surge transcurrida ya la primera mitad del siglo XIX, con la inclusión del término “consignación” en el Código de Comercio sancionado en 1862 que en el Título II bajo el acápite “DEL MANDATO Y DE LAS COMISIONES O CONSIGNACIONES”, en su artículo 222 estipulaba: “...Se llama comisión o consignación, cuando la persona que desempeña por otros, negocios individualmente determinados obra a nombre propio o bajo la razón social que representa.”

Por aquellos años la consignación no sólo era de vacunos sino que comprendía cereales, lanares, porcinos y otros productos, que si bien hoy suenan exóticos por ese entonces se los encontraba diariamente en las planillas de la época, como las pieles de nutria y plumas de avestruz. De hecho, el sector lanero era el que mantenía la dinámica del sistema.

Desde su origen, el consignatario de hacienda ha sido más que un intermediario entre el productor y el mercado: ha sido quien asesora al productor en materia comercial, quien se ha convertido, sin inconvenientes, en su banco informal financiando sus operaciones y por sobre todo, quien ha defendido sus intereses en el mercado; hasta aquel momento, era el productor el que debía ocuparse de cuestiones cotidianas que resultaban problemáticas como la recepción, el pesaje, la descarga y trámites administrativos que se iban complejizando y además enfrentar los conflictos judiciales con los ferrocarriles, situaciones que le impedían planificar a largo plazo y ponían en serio riesgo la actividad.

A lo largo de los años el Consignatario de Hacienda ha hecho de la actividad un sinónimo de seriedad y compromiso hacia sus mandantes convirtiéndose en su hombre de confianza y responsable directo de toda su operatoria.

1.2. Descripción de la actividad

La Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ex ONCCA) dependiente de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos del Ministerio de Economía y Producción, en oportunidad de crearse el Registro Único de Operadores de la Cadena Comercial Agropecuaria Alimentaria y establecer las categorías comprendidas por la norma, definía al consignatario y/o comisionista de ganado en su artículo 11 de la siguiente forma: “Se entenderá por tal, a quien actúe de acuerdo a lo establecido por el Artículo 232 y siguientes del Código de Comercio, en la compraventa de haciendas en forma directa o en mercados de ganados, locales de remates-ferias u otros establecimientos o locales autorizados.”

En otras palabras podría decirse que el consignatario es quien actuando en nombre propio y por cuenta de un tercero, denominado comitente, efectúa compra y venta de hacienda, su rol es el de gestor de negocios coordinando oferta y demanda. Su función es concretar operaciones que garanticen el mejor precio y un producto de calidad para las partes que representa.

El consignatario, en general, se encarga de todos aquellos trámites vinculados con la venta de ganado: obtener el DTA (Documento para el Tránsito de Animales), pagar la guía, contratar el flete, etc. Para aquellos que son ajenos al mundo de los negocios de la carne o se hallan dedicados a otras actividades pero, por distintos motivos son propietarios de hacienda (profesionales, industriales, inversores extranjeros, etc.) se constituyen en el aliado indiscutible capaces de resolver muchas otras cuestiones por encima de la simple comercialización.

Este agente del comercio además de concertar negocios fructíferos para compradores y vendedores, brinda otros servicios adicionales. Comúnmente, financia al comitente pudiendo o no cobrar intereses por tal servicio. En otros casos, el productor opta por dejar el dinero obtenido por la venta de su hacienda “depositada” en la consignataria, quien luego se encarga de los pagos de impuestos, sueldos, honorarios

veterinarios, guías, etc. del productor. Como consecuencia de las crisis bancarias de los últimos años y el cierre de sucursales de bancos privados como también de la banca local, el productor ha llegado a confiar más en su consignatario que en estos organismos financieros.

En los remates-feria, las consignatarias concentran un 10% de lo comercializado en hacienda gorda destinada a faena, juegan un papel relevante en la provisión de vacas conserva y manufactura para la industria de termoprocesados de exportación consiguiendo el 80% de ellas en las ferias. También en la exportación tienen una presencia activa participando en un porcentaje que oscila entre el 30 y el 40% de las compras que se realizan de novillos pesados. En el feedlot, la participación del sector se encuentra entre un 10 y un 20% de lo comercializado. En el caso de los supermercados, si bien tratan de evitar la intervención del consignatario a la hora de adquirir hacienda, puede afirmarse que casi el 25% de lo que adquieren es a través de su gestión ya sea en operaciones directas, mercado o ferias.

En el interior hay casas "sucursales" que pueden funcionar con locales a la calle o bien en los domicilios particulares de los representantes. En la actualidad y luego de muchos incidentes e interpretaciones legales e impositivas, no resulta sencillo establecer los alcances del término "sucursal" para diferenciarlo del de "representante". Según el contrato de representación del que se trate, el representante puede ser socio de la casa consignataria central a los efectos de la realización de los remates-feria o bien cobrar sólo una comisión o hallarse en relación de dependencia.

El rol del consignatario adquiere relevancia cuando se habla de operaciones con productores de baja escala puesto que poseen lotes desparejos en calidad y variados en su clasificación y por su volumen no despiertan el interés del frigorífico o comprador directo, y además poseen escasa información sobre los mercados y poco poder de negociación por lo reducido de su hacienda, por esta razón es que la casa consignataria se torna vital al momento de vender el ganado a precios de mercado permitiéndoles un buen posicionamiento a la hora de la negociación, facilitando los aspectos de financiación y cobro efectivo de las consignaciones.

La tarea de construir un mercado, esto es reunir compradores y vendedores, es lo que realizan periódicamente los consignatarios. En aquellos sitios donde las ferias no existen y el consignatario no tiene presencia, el mercado tiende a no ser del todo transparente celebrándose negocios "en negro" o subfacturados. Por otra parte, en zonas alejadas de los grandes centros urbanos, como ser Buenos Aires, Rosario o Córdoba, el productor muchas veces no cuenta con información acabada, ni con oferentes y cuando logra colocar su hacienda, sea ésta invernada o gordo, no posee garantía de cobrarla. Por estas razones es que el hacendado debe recorrer largas distancias para obtener precios razonables y compradores seguros para su ganado.

En los '90 se estimaba que la incobrabilidad en el sector ascendía a unos 180 millones de pesos (o dólares). Si bien esta suma así expresada puede considerarse elevada no lo es si se la compara con el total comercializado durante ese período que se calcula en alrededor de 40 millones de dólares, puesta de esta manera el índice de incobrabilidad resulta sólo de un 5 por mil, valor que no se computa en ningún otro rubro comercial. En el período 2001-2007, el índice de cobrabilidad en el mercado de hacienda gorda ascendía a un 99,5%, lográndose reducir a su mínima expresión el porcentaje entre lo vendido y lo cobrado por causa de cierres de frigoríficos, supermercados y matarifes. El mayor número de incobrables se ha registrado en aquellas operaciones sin intervención de consignatarios, a empresas exportadoras y matarifes. En cuando al mercado de invernada y cría los datos relevados dan cuenta de que en esta misma década las ventas habrían alcanzado una suma cercana a los 10 mil millones de dólares (o pesos), obteniendo los consignatarios una participación de entre el 35 y 40% de esa cifra. En este caso la cobrabilidad alcanzaba el 100%.

En los últimos 20 años, muchas casas consignatarias han hecho frente al impacto económico representado por el cierre de frigoríficos y matarifes. No existen registros que atestigüen cuánto han tenido que desembolsar durante este lapso a fin de cumplir con los compromisos asumidos con sus comitentes, ya sea en intereses por créditos contraídos y descubiertos como tampoco de los activos de los cuales tuvieron que desprenderse para pagar a sus comitentes, lo que queda claro es que lo que no cancelaron en su momento aquellos que cerraron sus puertas no fue transferido al productor que recibió lo pactado, consecuencia de estos desfasajes fue la desaparición de muchas casas consignatarias.

Como se ha mencionado, las consignatarias se comportan como entidades financieras. La hacienda que comercializan permanece en su poder sólo por unas horas, si se realizara una auditoría contable, ésta encontraría que una vez entregada aquella, lo que queda en sus manos son, por una parte, suficiente cantidad de documentos que acreditan sus deudas con los comitentes y escaso respaldo que certifique sus acreencias con los compradores, es sabido que es exigua la documentación que acompaña la entrega de los bienes en estos casos.

Si se toma en cuenta el riesgo que la casa consignataria asume, la relación con la comisión que cobra, por garantizar el cobro y los plazos de pago, es desde ya insuficiente más aún si se considera que además actúa como un oficial de crédito debiendo constatar continuamente la solvencia de los compradores en un mercado en donde la marginalidad de los operadores es moneda corriente. Si la casa consignataria exigiese a éstos presentar avales reales y documentación al día correría el riesgo de quedarse con un mínimo de compradores que no justificarían mantener su negocio abierto, es conocido que muchos operadores de la carne funcionan con los papeles de los frigoríficos y sus matrículas bajo formas jurídicas no del todo claras, si bien en la actualidad esta situación está tendiendo a desaparecer por la obligatoriedad de inscribirse en el Registro Fiscal de Hacienda y Carnes Bovina y Bubalina.

La relación entre las comisiones percibidas por la casa consignataria y sus costos totales hace que su ganancia sea muy pequeña, se calcula entre el 1,5 y 2%, y dependiente de dos factores: que los cobros se efectúen en fecha y que no se produzcan incobrables. Si se produce un desfasaje entre cobros y pagos se debe recurrir al descubierto con los costos que esto implica, por lo que muchas casas optan por financiarlo con capital propio, aunque se intenta, por lo general, que los compradores paguen unos días antes de producirse el vencimiento en el que el consignatario debe cancelarle al comitente. Por otra parte, para hacer frente a eventuales incobrabilidades, se procura prever al 1% del valor de facturación, porcentaje que a la postre resulta no ser suficiente cuando un comprador de envergadura deja de pagar y que muchas veces ha significado la pérdida de años de utilidad.

La mala publicidad en la que se pretende poner a la figura del consignatario por considerársele caro e innecesario queda rápidamente desvanecida al momento de comparar los índices de cobrabilidad entre operaciones directas y las realizadas por intermedio de casas consignatarias ya que ha quedado demostrado que los grandes montos de incobrables se han producido en aquellos negocios sin la intervención de los mismos. Hoy en el sector los servicios de información comercial brindados por las entidades que nuclean a la actividad como lo son la Cámara Argentina de Consignatarios de Ganado y el Centro de Consignatarios de Productos del País son mucho más utilizados y existe un incipiente interés por parte de las consignatarias en colaborar con estos servicios de información por lo que actualmente la cantidad y calidad de la misma es comparablemente mejor que 10 años atrás permitiendo con ello reducir los riesgos de incobrabilidad.

1.3. Comisiones y participaciones

Estos gestores de negocios perciben, como se ha señalado anteriormente, comisiones. Éstas son variables y dependen del tipo de transacción que se realice. Por lo general, se calculan entre el 4 y 6% de la operación. En el mercado de cría e internada dichos porcentajes se encuentran entre el 3 y 4% cobrándose tanto a vendedores como a compradores. En las ventas con destino a faena, las comisiones suelen cobrarse sólo al vendedor. Las comisiones pueden incluir otros ítems además de la comisión misma, como son: control y encierre, derecho de mercado o feria y garantía de operaciones.

Como se apuntó precedentemente, las casas consignatarias cuentan con representantes, también denominados comisionistas, en distintas zonas del país que contribuyen en la tarea de concertar negocios, cobrando de la consignataria, una participación o comisión en retribución a su gestión toda vez que se realice efectivamente la operación.

1.4. Marco normativo

El Código Civil y Comercial de la Nación (Ley 26.994) en su Título IV "Contratos en particular", bajo el Capítulo 9 "Contrato de consignación" define en el artículo 1335 que: "*Hay contrato de consignación*

cuando el mandato es sin representación para la venta de cosas muebles. Se le aplican supletoriamente las disposiciones del Capítulo 8 de este Título.”

La regulación de la actividad de consignación de hacienda ha sufrido modificaciones con el correr de los años. En enero de 1978 se sancionaba la ley 21.740 que en su artículo 20 establecía la forma de inscripción y las obligaciones que debían cumplimentar aquellas personas o entidades que interviniesen habitualmente en el comercio y/o industrialización de ganados y carnes; estipulando que la Junta Nacional de Carnes sería el organismo encargado de llevar el registro de tales inscripciones.

El 15 de mayo del 2012 se crea el denominado Registro Único de Operadores de la Cadena Agroalimentaria por medio de la resolución N° 302, en el ámbito de la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca. La norma establece los requisitos y demás formalidades que deberán observar las personas físicas y/o jurídicas para su inscripción en el registro, designando a la mencionada Secretaría como autoridad de aplicación y facultándola para dictar los procedimientos necesarios para llevar adelante las tareas de control y fiscalización (tareas que estaban anteriormente bajo la órbita de la ex ONCCA) estipuladas en esta resolución y en la 168/12.

En su artículo 1° la resolución N° 302 estipula que aquellos que comercialicen en el mercado del rubro ganados y carnes, sus productos y subproductos de la especie bovina, dentro del cual operan las Consignatarias de Hacienda, deberán presentar con carácter de declaración jurada el formulario de inscripción a fin de obtener la matrícula habilitante con vigencia por un año; consigna la norma que dicha solicitud debe efectuarse vía web mediante el empleo de la clave fiscal en el sitio www.ruca.magyp.gob.ar generando allí la relación “Autogestión del Magyp” para acceder al registro, debiéndose entregar toda la documentación requerida a tales efectos en la mesa de entradas de la Subsecretaría de Coordinación Técnica y Administrativa del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca, hoy Ministerio de Agroindustria.

En mayo del 2016, la Administración Federal de Ingresos Públicos publica la resolución general N° 3873 que crea el Registro Fiscal de Operadores de la Cadena de Producción y Comercialización de Haciendas y Carnes Bovinas y Bubalinas, formando parte de los denominados “Registros Especiales” integrantes del Sistema Registral aprobado por la resolución general N° 2570, sus modificatorias y complementarias. En su artículo 2 la disposición determina en su inciso e) la inscripción de los consignatarios y/o comisionistas de hacienda bovina/bubalina estableciendo los requisitos y obligaciones que deberán cumplimentar. En su artículo 19 señala además que la no inclusión, suspensión o exclusión de tal registro traerá aparejado la imposición plena de las alícuotas de los regímenes de percepción, pagos a cuenta y/o retención previstos en la normativa comentada y además estipula que *“Las liquidaciones de los consignatarios y/o comisionistas de hacienda bovina/bubalina; consignatarios directos y/o consignatarios de carnes bovinas/bubalinas que no se encuentren incluidos en el “Registro”, no se considerarán válidas en los términos establecidos en el inciso j) del Artículo 8° de la Resolución General N° 1.415, sus modificatorias y complementarias.”*

1.4. Canales de comercialización

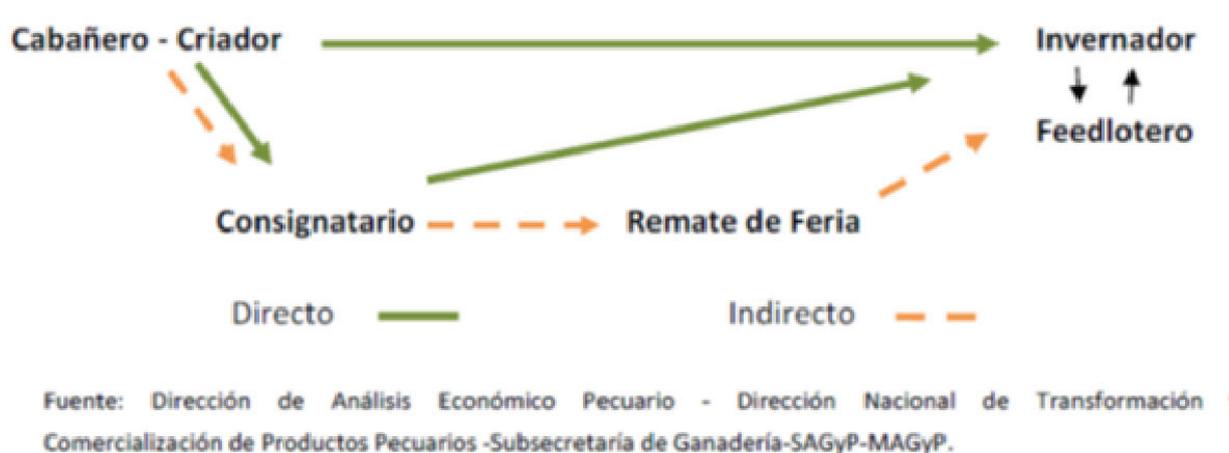
La producción ganadera posee diferentes variantes determinadas por las distintas etapas biológicas en las que se encuentre el animal. De la misma forma, la cadena de comercialización desarrolla distintas actividades, que van desde la cría del animal hasta el consumidor, mediante diversos canales, cada uno con sus respectivos costos que variarán teniendo en cuenta el transporte, la documentación, comisiones, etc.

1.4.1. Canales de comercialización con destino a engorde

Los terneros nacidos y destetados en establecimientos de cría pueden ser engordados en el mismo establecimiento y/o trasladados a otro perteneciente a la misma firma para su posterior envío a faena, actividad conocida como de “ciclo completo” o bien vendidos a otros productores (invernadores/feedloteros¹) para su terminación. En el primer caso, el productor asume los costos del traslado conformado por flete, guías y tasas municipales. Cuando la hacienda es vendida a otro productor para su engorde, la operación

¹ Actividad que consiste en engordar animales en confinamiento absoluto suministrando una dieta balanceada bajo estricto control sanitario y nutricional.

puede efectuarse en forma directa, del criador al invernador, o bien con la intervención del consignatario/comisionista que intermediará entre las partes en forma directa o a través de remates-feria organizados por él mismo en localidades del interior.



1.4.1.1. Remate por proyección de imágenes o “remates por pantalla”

Es una nueva forma de comercialización a distancia en la cual el remate se lleva a cabo en una sala de subasta sin la presencia física de la hacienda, con o sin televisación en directo. Estos remates son organizados por uno o más comisionistas/consignatarios. Esta novedosa operatoria permite reunir un importante número de compradores y vendedores de todo el país sin necesidad de trasladar la hacienda hacia las ferias o los mercados concentradores lo cual preserva a los animales y evita los costos del traslado.

1.4.2. Canales de comercialización con destino a faena

En la venta de animales gordos con destino a faena en frigoríficos, al igual que en la comercialización de cría e invernada, se distinguen dos canales: el directo cuando la venta se realiza entre el criador/invernador y el establecimiento de faena, conocido también como “venta en estancia” o indirecta cuando se efectúa, con la intervención de un intermediario, a través del remate-feria o mercado concentrador, siendo en este último caso el Mercado de Liniers el más importante en este tipo de operatoria.

1.4.2.1. Directos

1.4.2.1.1. Consignatarios directos o gancheras

Son aquellas personas o entidades que reciben ganado directamente de los productores para su faena y posterior venta de carne y subproductos resultantes por cuenta y orden del remitente. Algunos de ellos ofrecen despostar la res vendiendo los cortes para exportación o consumo. La mayoría, en cambio, comercializan las medias reses en gancho en la mismas cámaras frigoríficas donde faenan. Entre sus clientes se encuentran abastecedores, carniceros y troceadores.

1.4.2.1.2. Directo con intervención precio a fijar

La venta se realiza en forma directa, con intervención de un consignatario, desde el campo al establecimiento de faena. El precio se fija de acuerdo al rendimiento obtenido al faenar el animal.

1.4.2.1.3. Directo estancia

La compra-venta se realiza en forma directa entre productor y establecimiento de faena. Esta modalidad es utilizada por grandes productores, supermercados/hipermercados y frigoríficos que requieren un abastecimiento seguro, en grandes volúmenes y de una calidad determinada. La venta, en esta operativa, también pueda realizarse con precio a fijar, esto es, el precio por kilo se determinará de acuerdo al rendimiento de la hacienda luego de faenada.

1.4.2.2. Indirectos

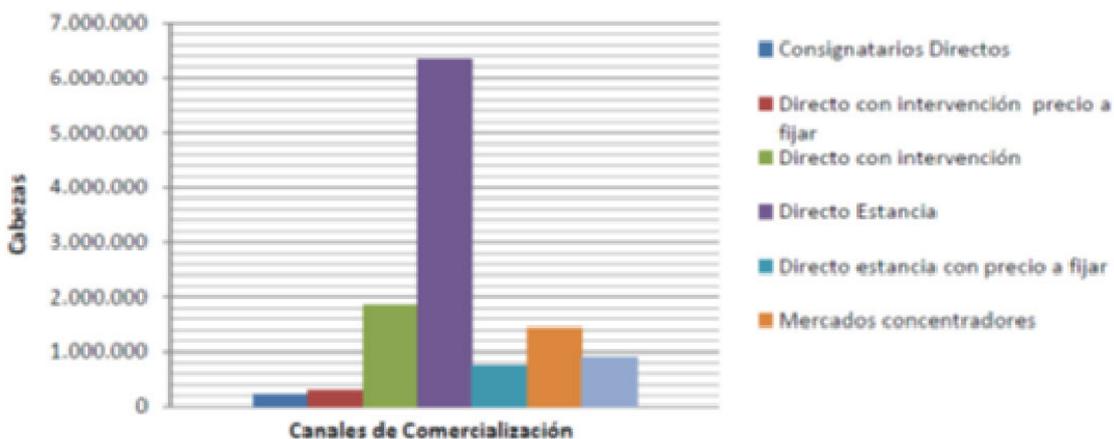
1.4.2.2.1. Remate de feria

Son organizadas por las casas consignatarias en localidades del interior reuniendo a compradores y vendedores de una zona determinada. El productor remite la hacienda a las instalaciones del predio ferial habilitado por Senasa, exhibiéndola a los compradoras para su posterior venta por remate con intervención del consignatario.

1.4.2.2.2. Mercados concentradores

Existen tres en el país: el Mercado de Liniers, el Mercado de Córdoba y el Mercado de Rosario. El Mercado de Liniers es el más importante en lo que hace a la venta con destino a faena, opera de lunes a viernes y es el formador de precios de referencia para todo el país. El ganado vendido es despachado inmediatamente para su faena. Por reglamentación ningún animal que pase por el predio puede regresar al campo. A través del sitio web del mercado, el vendedor puede seguir la operación y obtener la información en cuanto a kilaje, precio, comprador, etc.

Número de Cabezas enviadas a faena según cada canal de comercialización, año 2010.



Fuente: Dirección de Análisis Económico Pecuario - Dirección Nacional de Transformación y Comercialización de Productos Pecuarios -Subsecretaría de Ganadería-SAGyP-MAGyP con datos de la ex ONCCA.

CAPÍTULO 2

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

2.1. Antecedentes

Puede decirse que dos son los antecedentes más importantes de este impuesto: uno se encuentra en la denominada “alcabala” española y otro en las “patentes”. La alcabala se trataba de un impuesto de carácter indirecto que gravaba las ventas y trueques de bienes muebles e inmuebles en un porcentaje sobre el precio o valor de transmisión, constituyendo el tributo más importante del Antiguo Régimen en la Corona de Castilla y el que más ingresos proporcionaba a la monarquía. Este tributo llegó a alcanzar alícuotas de entre el 45% y 60% del precio de la mercadería mientras que el costo administrativo representaba un tercio de la recaudación. En su tiempo recibió innumerables críticas por su efecto regresivo y paralizador de la economía a tal punto que Adam Smith, entre otros, sostuvo que la alcabala había arruinado la economía española. De hecho, en esa época países vecinos como Inglaterra, Holanda y Francia no tenían un impuesto de estas características por lo que el comercio exterior español resultaba seriamente dañado, viéndose en la necesidad de reducir la alícuota y cobrarlo en la frontera a fin de equiparar los productos nacionales con los extranjeros.

Más tarde este gravamen hace su aparición en Inglaterra, Francia e Italia alcanzando su apogeo durante y después de la Primera Guerra Mundial para hacer frente a la escasez de fondos. En Alemania, el impuesto de sellos que se percibía sobre la venta de mercaderías, entre 1918-1919 se transforma en un tributo general sobre suministros y transacciones, otros países como Francia (1917), Italia (1919) y Bélgica (1921) ante la falta de recursos se ven acuciados a imponerlo. La Segunda Guerra Mundial, por su parte, llevó a que otros países, hasta entonces remisos a su imposición, tuvieran que adoptarlo como fue en Gran Bretaña, Suiza y Grecia.

En América, la alcabala se instaura en el último tercio del siglo XVI con el fin de financiar los gastos de guerra en los que se involucraba la corona española. Se aplicaba, en sus inicios, sobre la compra y venta de cualquier producto para hacerse extensivo, más tarde, a las herencias, donaciones y arriendos. Si bien los habitantes de las primeras colonias fueron eximidos de su pago como incentivo para la colonización del Nuevo Mundo, los crecientes gastos de las arcas reales llevaron a derogar tal exención e imponerlo en sus dominios de Indias. En general, la alcabala que se pagaba en los dominios americanos era inferior a la abonada en España. Esta diferencia en la carga impositiva llevó a dos incrementos del 2% durante el siglo XVII, así la alícuota del 2% se elevó al 4% (1632-1633) para llegar al 6% (1635) del valor de las mercaderías.

En nuestro territorio, desde los tiempos de la colonia existían las denominadas “patentes” que originalmente eran fijadas. Su origen data del medioevo, el soberano extendía una carta-patente que no era otra cosa que una autorización para ejercer una determinada actividad fuera ésta comercio, industria, oficio o la de corso armado en los mares. Con el tiempo se transformó en impuesto gravando la capacidad contributiva en ejercicio de una actividad.

En la Provincia de Buenos Aires, a finales de los cuarenta, nació la idea de dotar a la jurisdicción de un impuesto que incrementara sus arcas. Así, y tomando como base el Impuesto al Comercio e Industrias, el Código Fiscal de 1948 (Ley N° 5.246, Libro II, Título II, art. 94 al 106) instituye el Impuesto a las Actividades Lucrativas.

El 30 de setiembre de 1948, la Ley Nacional N° 13.487 que sustituye el inc. 3 del artículo 1 de la Ley Orgánica Municipal N° 12.704 instituye en la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires el Impuesto a las Actividades Lucrativas que regiría en 1949.

En 1974 se anuncia su derogación. El Impuesto al Valor Agregado reemplazaría, al año siguiente, tanto este gravamen como el impuesto nacional a las ventas. En 1975, y ya con el IVA en operaciones, el Impuesto a las Actividades Lucrativas continuaba vigente, aunque utilizando variadas denominaciones, con el mismo hecho imponible, pero distinta base imponible según la jurisdicción.

En 1976 vuelve a cambiar su nombre por el de Impuesto a las Actividades con fines de lucro, Impuesto a las Actividades Económicas, etc. tomando como base imponible los ingresos brutos devengados en la jurisdicción.

En 1977, adopta la actual denominación: Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

2.2. Naturaleza del impuesto

Se trata de un impuesto² general a los consumos³ acumulativo, aplicable en todas las etapas del proceso económico e indirecto⁴. Es un tributo de carácter provincial y municipal que grava las operaciones u actividades sin considerar las características o las circunstancias personales de aquellos sujetos que las llevan a cabo, de allí que nos encontremos frente a un impuesto de tipo *real*.

El impuesto sobre los ingresos brutos es territorial. Se tributa sobre aquellas actividades que se desarrollan en jurisdicción provincial o municipal tomando como base imponible los ingresos obtenidos y devengados en éstos. Es aquí donde se suscitan los problemas de doble o múltiple imposición cuando los ingresos no pueden atribuirse en su totalidad a la actividad ejercida en una única jurisdicción y es la razón que ha dado origen al Convenio Multilateral.

Es *periódico* en el sentido de que se paga una vez por año en su monto total, sin perjuicio que, según las normas legales y reglamentarias, se subdivide en anticipos o cuotas de carácter mensual hasta cumplir la obligación en su totalidad.

2.3. Hecho imponible⁵

Los Códigos Fiscales de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de la Provincia de Buenos Aires definen el hecho imponible de la siguiente manera:

“Por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas y todas las contratos asociativos que no tienen personería jurídica, cualquiera fuera el tipo de contrato elegido por los partícipes y el lugar donde se realiza (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza), se paga un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Capítulo.”⁶

“El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.”⁷

Por su parte la Ley de Coparticipación Federal (Ley 23.548) determina el hecho imponible en los siguientes términos:

“En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas:

² Ver glosario

³ Ver glosario

⁴ Ver glosario

⁵ Ver glosario

⁶ Decreto 289/16 Anexo I. Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Título II. Cap.I. Art. 172.

⁷ Ley 10.397. Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (t.o. Res. 39/11). Título II. Cap.I. Art. 182.

— *Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos.*⁸

De la normativa expuesta se desprenden dos aspectos importantes:

1. Cualquier actividad que se ejerza y, que por su naturaleza, permita la obtención de lucro quedará gravada, independientemente que se obtenga o no esa utilidad o beneficio.
2. La configuración del hecho imponible en el impuesto a los ingresos brutos requiere que se den tres requisitos:
 - I. Ejercicio de una actividad
 - II. Habitualidad
 - III. Fin de lucro
 - IV. Sustento territorial: si bien no lo menciona la Ley de Coparticipación, aparece en los Códigos Fiscales expuestos, e implica sencillamente que la actividad se desarrolle dentro de la jurisdicción de que se trate.

Sobre cada una de estas condiciones existen posiciones disímiles tanto en doctrina como en jurisprudencia. De allí que es menester analizar cuidadosamente cada uno de estos elementos que conforman el hecho imponible.

Sobre el primero de ellos, algunos sostienen que el ejercicio de una actividad es lo que conforma el hecho imponible y que los ingresos brutos representan tan sólo su cuantificación. Esta posición encuentra sustento en la exigencia de los fiscos, como ser la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de cobrar anticipos o cuotas fijas aun cuando los contribuyentes no hayan tenido ingresos durante ese período, adhiere a esta postura el Dr. Bulit Goñi. Otros, por el contrario, afirman que los ingresos brutos de una actividad son un elemento del hecho imponible, se grava aquellos ingresos brutos resultantes del ejercicio de una actividad habitual y con fin de lucro y no cualquier ingreso obtenido por hechos aislados u ocasionales. Esta afirmación encuentra su asidero en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires que exige el pago del anticipo a aquel contribuyente que por el ejercicio de su actividad no haya obtenido ingresos durante el período. Agregan, además, que el hecho imponible no está formado por la actividad a la que se dedica el sujeto pasivo del impuesto, sino que la norma al mencionar “ejercicio” se refiere a actos objetivos, a operaciones efectuadas y sobre éstos se impone el gravamen. Propugna esta perspectiva, entre otros, Fonrouge-Navarrine.

Respecto al segundo de los requisitos, la habitualidad, tanto el Código Fiscal vigente de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como el de la Provincia de Buenos Aires coinciden en señalar que para establecer la habitualidad se considerará:

- ***“la índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica. El ejercicio habitual de la actividad gravada debe ser entendido como el desarrollo -en el ejercicio fiscal- de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las alcanzadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto cuando las mismas se efectúan por quienes hacen profesión de tales actividades.”***⁹
- ***“el desarrollo -en el ejercicio fiscal- de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las alcanzadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto cuando las mismas se efectúan por quienes hacen profesión de tales actividades.”***¹⁰

En primera instancia, como se puede apreciar, no existe una regla inamovible para interpretar la habitualidad en este impuesto, sino que el examen minucioso de la naturaleza de la actividad y aun de los usos y costumbres en que la misma se lleva a cabo, lo establecerá. Así, por ejemplo, para el caso de personas jurídicas su objeto social determinará a las claras su habitualidad y cuando no sea así,

⁸ Ley 23.548. Apartado I, inciso b, art. 9.

⁹ Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, op. cit., art. 175.

¹⁰ Ley N° 10.397, op. cit., art. 183.

entonces se deberá analizar si esa actividad puntual es accesorio a la actividad principal del ente o está relacionada directamente con ella.

El segundo aspecto a destacar es el hecho de que la habitualidad se presume cuando quien efectúe la actividad en cuestión haga profesión de la misma. Esto nos lleva necesariamente a la definición de tal expresión y aquí recurrimos a lo expresado por Horacio A. García Belsunce cuando explica qué entiende por “hacer profesión habitual”: *“hacer profesión habitual supone el ejercicio con frecuencia, periodicidad o repetición, de ciertos actos que pueden ser civiles o comerciales, representando un concepto de hecho y dinámico”*¹¹, por ello y, como argumenta Fonrouge-Navarrine, quien ejerce el comercio es comerciante, y por esto tiene habitualidad, desde el momento en que se inicia en su actividad. También es cierto que en ciertas situaciones, por sus características, se pueden suscitar opiniones contrapuestas a los efectos de determinar la habitualidad. La respuesta, en tales casos, deberá obtenerse examinando las presunciones previstas en los Códigos Fiscales, o bien, demostrando la habitualidad de la actividad cuestionada.

Otra cuestión que ambos Códigos Fiscales se encargan de subrayar como corolario en esta definición de habitualidad es:

“El ejercicio en forma discontinua o variable de actividades gravadas no hace perder al sujeto pasivo del gravamen su calidad de contribuyente.” (C.F. C.A.B.A.)

“La habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua.” (C.F. Pcia. Bs.As.)

Para una mejor comprensión de lo expuesto por la norma en este punto, es propicio recurrir a las definiciones de los términos discontinuo y variable. Según la Real Academia Española:

- o Variable: inestable, inconstante y mudable.
- o Discontinuo: interrumpido, intermitente o no continuo.

Es decir que aquí el precepto se refiere a aquellas actividades gravadas que por realizarse interrumpidamente, inconstantemente, intermitentemente no dejan de ser habituales, tal el caso de una heladería, una estación de esquí o un contador que sólo se ocupa de liquidar ganancias y bienes personales.

En síntesis, ambos Códigos Fiscales definen la habitualidad y establecen presunciones legales para ciertas actividades las cuales enumera taxativamente, como así también exenciones a este concepto específicamente enumeradas. Para lo que resulte fuera de esta enumeración restará dilucidar si la Justicia considera a estas presunciones *juris tantum* o *juris et de jure* (admiten o no prueba en contrario) y a partir de allí si es dable o no aportar las pruebas necesarias para determinar si la materia cuestionada está alcanzada o no por el impuesto.

En cuanto al tercer requerimiento, esto es, el fin de lucro, los Códigos Fiscales vigentes señalan:

“Por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del comercio, industria...o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido..., se paga un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Capítulo.”¹²

“El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, del comercio, industria...o de cualquier otra actividad a título oneroso – lucrativo o no -...estará alcanzada con el impuesto sobre los Ingresos Brutos...”¹³

Nótese que en sendos casos se hace referencia a que la actividad que se desarrolle sea a título oneroso prescindiendo del resultado o lucro que se obtenga. Así establecido se amplía el alcance del hecho imponible en relación a lo que estipula la ley de Coparticipación Federal.

¹¹ García Belsunce, Horacio A., “El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario”. Buenos Aires. Ediciones Depalma. 1967.

¹² Ídem nota 5.

¹³ Ídem nota 6.

Según la definición de la Real Academia Española “*título oneroso*” supone recíprocas prestaciones entre los que adquieren y transmiten, mientras que “*lucro*” es la ganancia o provecho que se saca de algo.

Por su parte, el Código Civil y Comercial de la Nación (Ley N° 26.994, 2014) en su artículo 967, coincidiendo con la definición mencionada, establece: *Los contratos son a título oneroso cuando las ventajas que procuran a una de las partes les son concedidas por una prestación que ella ha hecho o se obliga a hacer a la otra.*

Como vemos ambas definiciones señalan la existencia de contraprestación, como condición para establecer la onerosidad, que obviamente la diferencia del simple fin de lucro, que refiere sólo a la utilidad o ganancia que se obtenga.

Así planteado, a la luz de lo anteriormente expuesto, se observa que la normativa actual se ha desviado de lo que el antiguo impuesto a las actividades lucrativas estatuyó, el cual ataba la gravabilidad de la actividad al propósito de lucro, siendo mucho más amplio el espectro actual. Sobre el particular la doctrina sostiene que:

“No debemos computar el intento de desdibujar el requisito de lucratividad para aplicar el gravamen a cualquier actividad con la sola condición que se realice a título oneroso porque pensamos que la ley de coparticipación (Ley 23.548) para las provincias, y la ley orgánica para la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Ley 19.987 y sus modificaciones) impiden a nuestro juicio que dicho intento se consuma.”¹⁴

“...debe destacarse que la lucratividad es uno de los conceptos generales que, junto a la habitualidad en el ejercicio de la actividad y la territorialidad, gobiernan la presente imposición. Formulamos nuestros reparos respecto a la concepción de admitir que la falta de lucratividad no impide considerar la gravabilidad de ciertas actividades que carecen de finalidad lucrativa, como ser las desarrolladas por cooperativas, las cuales se encuentran alcanzadas por el gravamen..., debido al entendimiento que debe primar el requisito de lucratividad por sobre el de onerosidad, pues si se prescindiera de una de las características básicas estatuidas en la ley 20.548, carecería de substantividad el alcance de la adhesión de los estados locales al régimen de coparticipación.”¹⁵

“La primera cualidad que se destaca en la materia es que la actividad objeto del impuesto debe ser a título oneroso. Pero aparte de ello, es que dicha actividad debe ser ejercida por quien persiga un beneficio personal de tipo empresario o mercantil; se trata de un lucro de características particulares, y por esto las distintas leyes mencionan que no constituyen ingresos gravados los correspondientes al trabajo ejecutado en relación de dependencia. El impuesto fue instituido para las actividades empresarias o mercantiles, y no para aquellas que carecen de finalidad lucrativa.”¹⁶

“En qué medida se amplía el campo de imposición es materia discutible, y en ocasiones dependerá de la posición que asuma el intérprete. Dentro de este terreno controvertido señalaremos a las empresas y reparticiones del Estado, a las cooperativas, a las asociaciones civiles y a los entes de derecho público no estatales.”¹⁷

A pesar de que el criterio que estatuye la norma posee una amplitud mayor a la del simple fin de lucro, es claro que deberá convivir con el requisito de habitualidad, el cual a las claras, acotará el ámbito de aplicabilidad del gravamen.

Para finalizar se encuentra el cuarto requisito que, si bien no está explícitamente mencionado en la ley de coparticipación, se adopta en todas las legislaciones sobre este impuesto: el criterio de territorialidad. Este principio establece que la actividad debe llevarse a cabo dentro de la jurisdicción respectiva. En este sentido, las distintas jurisdicciones se encargan de destacarlo:

“Por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”

“El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires”.

¹⁴ Bulit Goñi. *La Información*. Tomo XLVI. p.508.

¹⁵ Ernesto Celdeiro. *Imposición a los Consumos*. Ed. La Ley. p.64.

¹⁶ G. Fonrouge y S. Navarrine. *Impuesto a los Ingresos Brutos*. Ed. Depalma. p.133.

¹⁷ Mario E. Althabe. *El Impuesto a los ingresos brutos*. Ed. La Ley. p.5.

Sobre el particular, también se suscitan controversias provenientes de la distribución de rentas entre Nación y provincias y entre las mismas provincias. No obstante, la jurisprudencia se ha mantenido firme en cuanto a reconocer que las provincias tienen facultades para crear impuestos, aplicar los métodos que estimen convenientes para determinarlos y gravar aquellas actividades con propósito de lucro que se realicen en su jurisdicción, admitiendo que lo que recaudan es legítimo, en tanto no grave actividades que sean extraterritoriales, ni sea condición para la salida de los productos del ámbito provincial o signifique una traba para el comercio interjurisdiccional ya sea a través de la imposición de gravámenes discriminatorios, esto es eximiendo al producto local y gravando a aquel que provenga de otra jurisdicción, o bien, resulte en múltiple imposición al aplicarlo sobre la misma base imponible encareciendo así el producto local con respecto al mismo producto pero de otra provincia diferente.

2.4. Base imponible¹⁸

Enrique Bulit Goñi¹⁹ advierte que el concepto de ingreso bruto es amplio e ilimitado, pudiendo abarcar todo tipo de ingresos del sujeto si no se estipulan limitaciones. Es por esta precisa razón que tanto el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires (art. 196) como el de la provincia de Buenos Aires (art. 187) establecen cuál será la base imponible a considerar. Así se señala que el impuesto se determinará sobre los ingresos:

- Devengados durante el período fiscal.
- Derivados del ejercicio de la actividad gravada.

También aparece en sendos artículos la frase “salvo expresa disposición en contrario” ya que, como es sabido, siempre existen excepciones a toda regla general. Seguidamente ambos Códigos Fiscales brindan aún más precisiones sobre el concepto de ingreso bruto:

Artículo 197. (C.F.CABA)

Es ingreso bruto el valor o monto total -en dinero, en especies o en servicios- devengado por el ejercicio de la actividad gravada; quedando incluidos entre otros los siguientes conceptos: venta de bienes, prestaciones de servicios, locaciones, regalías, intereses, actualizaciones y toda otra retribución por la colocación de un capital.

Cuando el precio se pacta en especies el ingreso está constituido por la valuación de la cosa entregada, la locación, el interés o el servicio prestado, aplicando los precios, la tasa de interés, el valor locativo, etc., oficiales o corrientes en plaza, a la fecha de generarse el devengamiento.

Artículo 187 (C.F. Pcia. Bs.As.)

Se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios, en especie o en servicios- devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas.

En las operaciones de ventas de inmuebles en cuotas por plazos superiores a doce (12) meses, se considerará ingreso bruto devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieran en cada período.

Igual procedimiento de imputación del párrafo anterior, se aplicará a aquellos casos de operaciones de venta de buques de industria nacional de más de diez (10) toneladas de arqueo total, o buques en construcción de igual tonelaje, cuando dichas operaciones de venta sean en cuotas por plazos superiores a doce (12) meses.

En las operaciones realizadas por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la Ley N° 21.526, se considerará ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período.

En las operaciones realizadas por responsables que no tengan obligación legal de llevar libros y formular balance en forma comercial, la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período.

¹⁸ Ver glosario.

¹⁹ Bulit Goñi. *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. Ed. Depalma. p.100.

En base a lo expuesto por la normativa podemos decir que:

- El ingreso, objeto del gravamen, es aquel obtenido como resultado de una contraprestación, retribución, etc. como consecuencia del ejercicio de la actividad gravada.
- Que se trata del monto total del ingreso, independientemente de cómo esté compuesto.
- Que cuando se trate de ingresos en especie se los debe convertir a dinero aplicando los valores corrientes u oficiales en plaza.
- Que los ingresos brutos son imputables al período en que se devengan, ratificado también por el artículo 205 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Sin embargo, es dable aclarar que existe una excepción a esta última regla, la encontramos en el artículo 187 transcripto, donde se reemplaza el criterio de lo devengado por lo percibido, en los casos de contribuyentes que no tienen obligación legal de llevar libros y formular balances. En este aspecto, ambas legislaciones introducen las denominadas presunciones enumerando determinadas actividades y estableciendo para las mismas el momento exacto en que se produce el devengamiento de los ingresos y concluyendo que en todos los casos enumerados se presume que el derecho al cobro se devenga independientemente de la exigibilidad del mismo.

2.5. Bases imponibles especiales

Se enumeran en ambos códigos todas aquellas actividades, que por sus especiales características, se les ha otorgado bases imponibles diferentes a la configurada en el principio general y por ello, se ha hecho necesario en cada una de ellas definir exactamente cuál es el ingreso gravado por el impuesto. Los distintos artículos tratan, entre otros:

- ✓ El caso de actividades desempeñadas por intermediarios, (consignatarios, comisionistas, mandatarios, corredores, concesionarios, agentes oficiales de venta y representantes o cualquier intermediario en operaciones similares): cuya base imponible será la diferencia entre el ingreso y las sumas que deban transferir a sus comitentes por las operaciones efectuadas durante el período fiscal, es decir la propia comisión.

En otras palabras, lo que resulta alcanzado por el impuesto será la efectiva comisión y no las sumas que esté obligado a entregar a su comitente, mandante o representado. Aclara también la norma que se excluye de esta metodología las operaciones de compra-venta por cuenta propia, en cuyo caso, la base imponible se determinará de acuerdo al principio general.

2.6. Exclusiones y deducciones de la base imponible

La normativa enumera todos aquellos conceptos que por sus características, o bien, no se consideran dentro de la base imponible o no pueden detrarse de la misma.

No se consideran incluidos en la base imponible, entre otros:

- Impuestos internos, IVA (débito fiscal), impuestos para los fondos Nacional de Autopistas, Tecnológico del Tabaco y de los Combustibles. En este caso la deducción será posible sólo para aquellos contribuyentes inscriptos en tales impuestos.
- Los reintegros que intermediarios como por ejemplo comisionistas, consignatarios reciben en concepto de gastos realizados por cuenta y orden de terceros en las operaciones que realizan.
- Subsidios, subvenciones y percepciones que otorgan el Estado Nacional o la Ciudad Autónoma.
- Los ingresos que correspondan a venta de bienes de uso.

Es importante señalar que se establece como principio general que:

- o No se podrán sustraer de la base imponible otros conceptos que los ya enunciados.
- o Sólo están autorizados a realizarlo aquellos contribuyentes específicamente indicados en la norma.

Por su parte, las deducciones admitidas son, entre otras:

- Los importes por devoluciones, bonificaciones y descuentos por pago, volumen u otros conceptos análogos que se produzcan en el período fiscal que se liquida. Para el caso de bases imponible especiales la deducción es sobre la proporción que corresponde a dicha base.
- La proporción de créditos incobrables durante el período fiscal que se liquida que hubiese formado parte de la base imponible en cualquiera de los períodos anteriores no prescriptos. Para esta situación se toma como índice de incobrabilidad: cesación de pagos real y manifiesta, quiebra, concurso preventivo, desaparición del deudor, prescripción e iniciación de cobro compulsivo. En el caso de que se recuperase total o parcialmente estos créditos el ingreso por este concepto se tomará como base imponible en el período en que el mismo se produzca.

Al igual que para las exclusiones:

- o No podrán realizarse otras deducciones que las enumeradas taxativamente.
- o Sólo podrán efectuarse cuando guarden vinculación con la actividad u operación objeto del impuesto.
- o Los conceptos contemplados deberán deducirse en el período en que se produzcan
- o Deberán estar respaldadas por las registraciones contables y documentos pertinentes.

2.7. Exenciones

El tratamiento de este tema se encuentra en dos secciones de la Ordenanza fiscal de la Ciudad:

- entre los artículos 44 al 55 bajo el acápite "De las exenciones generales". Se tratan de exenciones de carácter subjetivo y resultan de aplicación para todos los impuestos contemplados en la ordenanza fiscal, se señalan también los requisitos para gozar de la exención y las limitaciones pertinentes.
- el artículo 179 determina exenciones específicas para el impuesto sobre los ingresos brutos, mientras que el 180 señala las limitaciones en la aplicación de las mismas.

En el Código provincial, en cambio, las encontramos para cada gravamen; para el impuesto que nos ocupa lo trata el artículo 140 (Ley N° 10.397).

2.8. Período fiscal, liquidación y pago

La normativa fija como período fiscal, para la determinación del impuesto, al año calendario.

Para la liquidación y pago del impuesto la provincia de Buenos Aires establece anticipos bimestrales. Se exceptúan de esta circunstancia aquellas actividades, cuyos ingresos gravados, no gravados y exentos durante el año inmediato anterior superen el máximo de ingresos establecidos por la Autoridad de Aplicación, para los que la liquidación e ingreso se efectuará bajo la modalidad de anticipos mensuales.

En el caso de actividades agrícolas se instituye dos procedimientos:

- a. Liquidar e ingresar el impuesto por sí, si comercializan directamente.
- b. A través de los agentes de retención, cuando comercialicen por su intermedio.

Los anticipos mencionados deberán liquidarse mediante declaración jurada en base a los ingresos del mes o bimestre correspondiente. Con el último anticipo se presentará una declaración jurada anual con todos los ingresos del período.

Para los comprendidos en el Convenio Multilateral los anticipos y pagos serán mensuales. Con el primer anticipo deberán presentar una declaración jurada determinativa de coeficientes de ingresos y gastos que se aplicarán durante el ejercicio y con el último una declaración jurada anual con todas las operaciones del período. Cuando no se produjesen ingresos durante el período mensual o bimestral no se tributarán anticipos.

Por su parte, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires establece para la liquidación y pago cuatro categorías:

1. Contribuyentes locales: comprende a aquellos contribuyentes no sujetos al Convenio Multilateral ni a las categorías de actividades especiales ni de Régimen Simplificado. Liquidan e ingresan el impuesto a través de 12 anticipos mensuales sobre los ingresos devengados en cada período mensual y una liquidación final sobre los ingresos devengados anualmente.
2. Régimen simplificado: comprende a los pequeños contribuyentes que pueden ser personas físicas²⁰ que realicen cualquier actividad alcanzada por este impuesto, las sucesiones indivisas continuadoras de las actividades de las mencionadas personas físicas, las sociedades de hecho y las irregulares que no tengan más de tres socios. En todos estos casos:
 - Los ingresos brutos anuales (gravados, no gravados y exentos) no podrán superar los \$ 400.000.
 - El precio unitario de venta, sólo para venta de cosas muebles, no podrá superar los \$ 870.
 - No podrán importar cosas muebles y/o servicios.
 - No podrán superar los parámetros físicos de superficie afectada para la actividad y energía eléctrica (200 m² y 20.000kw anuales).

La obligación para esta categoría es anual con ingreso bimestral y según los montos que estipula la Ley Tarifaria en función a las alícuotas determinadas.

3. Convenio Multilateral: comprenden aquellos contribuyentes sujetos a este régimen, cuando una de las jurisdicciones en la ejercen su actividad sea la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Liquidan e ingresan el gravamen conforme a lo establecido por las normas correspondientes.
4. Actividades especiales: quedan comprendidos en esta categoría las “Películas de exhibición condicionada”, el impuesto se determina en base a cada butaca habilitada y de acuerdo a la suma fijada por la Ley Tarifaria ingresándose el gravamen mensualmente.

Ambos Códigos fiscales establecen que aquellos contribuyentes que ejerzan dos o más actividades con distinto tratamiento fiscal deberán discriminar en sus declaraciones juradas los montos de ingresos brutos que correspondan a cada uno de ellas, en el caso que omitiesen esta discriminación se aplicará la alícuota más alta que corresponda. Para aquellas actividades accesorias a la principal que incluye financiación y ajuste por desvalorización monetaria, se aplicará la alícuota que establece para ellas la Ley Tarifaria. También determinan que la Ley Tarifaria e Impositiva (en la provincia) fijarán las alícuotas generales y las diferenciales según las características de cada actividad y establecerán los mínimos a ingresar por anticipos.

El Código fiscal de la Ciudad aclara que los contribuyentes tienen obligación de presentar declaraciones juradas aun cuando no existiesen ingresos gravables durante el período ni saldo a ingresar.

²⁰ A lo largo del presente trabajo, la referencia a personas físicas se corresponde a las personas humanas según el Código Civil y Comercial Unificado.

CAPÍTULO 3

CONVENIO MULTILATERAL

Como se ha mencionado, la organización de los poderes fiscales según nuestra Carta Magna ha creado el problema de superposición de potestades tributarias, lo que ha llevado a diferentes mecanismos de coordinación entre los distintos niveles de gobierno. Así surgieron los denominados regímenes de coordinación o leyes convenio, cuya evolución se ha expuesto en el capítulo referente a la Ley de Coparticipación, como una de las medidas para evitar la doble o múltiple imposición tanto vertical como horizontal. Mediante este sistema, a la Nación le es dada la competencia en lo que respecta a la recaudación de los impuestos comprendidos en el régimen coparticipable como así también su administración y fiscalización. Asimismo, este régimen establece la forma de distribución de la masa coparticipable y los montos a repartir de acuerdo a parámetros como también los límites dentro de los cuales los diferentes estratos de gobierno, esto es Nación, provincias y municipios, pueden ejercer sus potestades tributarias. La regla fundamental que ha imperado en cada una de estas leyes convenio es la imposibilidad de mantener o crear impuestos "análogos" a los existentes en la ley, es decir un tributo local que grave un mismo hecho imponible que ya es objeto de imposición bajo la ley coparticipable. De más está decir que como en toda regla siempre hay excepciones, en este caso ha sido, entre otros, el impuesto sobre los ingresos brutos, gravamen que ha quedado bajo el arbitrio del ámbito provincial para ser utilizado acorde al diagrama de sus políticas fiscales. En este aspecto, se ha tratado, de que cada uno de los códigos fiscales provinciales guarde cierta homogeneidad en lo que respecta a hechos y bases imponibles como así también se ha apuntado a unificar lo concerniente a períodos fiscales, vencimientos y pagos.

En este cuadro de situación se observa entonces que, por un lado, a las provincias se las priva de ciertas fuentes de recursos por expreso mandato constitucional, se las limita en lo atinente a la creación y mantenimiento de tributos análogos a aquellos coparticipables pero, por el otro, conservan la potestad, propia de todo gobierno autónomo, a crear y recaudar sus impuestos de la manera que mejor lo estimen acorde a sus necesidades sometiendo a imposición tributaria tanto la riqueza existente en su territorio como a la que ingrese a su circulación económica local como así también todas aquellas actividades con fin de lucro que se ejerzan en su jurisdicción.

De esta forma, los gobiernos provinciales, si bien por su adhesión a la Ley de Coparticipación y a las obligaciones asumidas al refrendar dicho régimen, han visto acotados tanto sus potestades tributarias como sus recursos, han conservado con carácter exclusivo, como se señaló, el impuesto sobre los ingresos brutos, eliminándose así la doble imposición vertical, esto es superposición de tributos entre los distintos niveles de gobierno. Lógicamente como este impuesto se basa en el principio de territorialidad, cada fisco grava los ingresos brutos obtenidos del ejercicio habitual y a título oneroso de la actividad desarrollada en su territorio, surge el problema de múltiple imposición horizontal: una misma actividad desarrollada en más de una jurisdicción de la que se obtiene un ingreso bruto que proviene de un proceso económicamente inseparable, que debe atribuirse a cada una de ellas, queda sujeta al poder tributario de más de un fisco.

Esta superposición, como opina Dino Jarach²¹, se origina en "el ejercicio de la actividad productora de los ingresos gravados en forma parcial en varias jurisdicciones... Se trata de establecer el derecho de cada Fisco sobre una parte de los ingresos, proporcionada al volumen de actividad desplegada en su territorio".

De acuerdo a lo desarrollado hasta aquí, existen dos tipos de actividades sobre las que los fiscos provinciales ejercen su potestad tributaria en lo que atañe al gravamen en cuestión:

- Actividades desarrolladas exclusivamente en el ámbito de una sola jurisdicción.
- Actividades interjurisdiccionales, aquellas que son llevadas a cabo por un mismo contribuyente ya sea en todas o varias de sus etapas en distintas jurisdicciones.

Sobre estas últimas la jurisprudencia ha mantenido diversas posiciones en lo que respecta al alcance del poder tributario provincial sobre ellas ya que la Constitución en su artículo 75 inc. 12 fija que será el Congreso el que rija el comercio interprovincial. Como síntesis y basado en los pronunciamientos de

²¹ Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires. Abeledo-Perrot. 1999. p. 823.

la Corte Suprema, se ha reconocido la potestad provincial para gravar este tipo de actividades siempre que no impliquen un impedimento al comercio interjurisdiccional, no terminen poniendo en un pie de desigualdad este tipo de actividades en relación con aquellas ejercidas totalmente en el ámbito local y no actúen como derechos aduaneros.

Otorgada constitucionalmente a las provincias, la facultad para gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos aquellas actividades llevadas a cabo en su territorio, aun cuando éstas fuesen parte de un proceso económico iniciado en otra jurisdicción, y siendo la base imponible de esta gabela los ingresos brutos obtenidos de tales actividades, que son atribuibles a cada uno de los territorios en donde se ejerzan las mismas, es que se produce la múltiple imposición del mismo hecho imponible por más de un fisco. Este hecho no está en oposición de norma constitucional alguna. Sin embargo, genera una situación harto onerosa para aquel contribuyente que desarrolla actividades interjurisdiccionales en clara discriminación respecto de aquellos que realizan su actividad íntegramente a nivel local.

Como resultado, los fiscos se vieron obligados a buscar mecanismos de coordinación financiera que les permitiese impedir esta situación y así nació el denominado Convenio Multilateral por el cual las provincias firmantes acordaron distribuir los ingresos totales provenientes de estas actividades, siempre que el sustento territorial se verificase, es decir que parte de tal actividad se realizase efectivamente en sus respectivas jurisdicciones.

3.1. Antecedentes

La búsqueda de un sistema que evitara la múltiple imposición, por aplicación del Impuesto a las Actividades Lucrativas, se inició en 1950 con un proyecto impulsado por la Nación denominado Segundo Plan Quinquenal²² que proponía: “Los impuestos nacionales, provinciales y municipales serán unificados o coordinados en todo el país mediante convenios especiales, a fin de evitar superposiciones injustas” y continuó con las Conferencias de Ministros de Hacienda que en su séptima edición en 1953 sugería “...la adaptación de los regímenes locales vinculados con el impuesto a las actividades lucrativas a los lineamientos dados por la Cuarta Conferencia y de la celebración a la mayor brevedad de los convenios previstos por la Quinta Conferencia, recomendando que, a tales fines, las provincias y la comuna designen representantes para que, ... con un funcionario del Ministerio de Hacienda de la Nación ... preparen la redacción de un convenio tipo...”²³ para culminar en mayo del año 1953 con la firma del primer Convenio de índole bilateral entre la Provincia y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

En agosto de ese mismo año se celebró el primer Convenio Multilateral entre la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, Catamarca, Córdoba, Corrientes, Entre Ríos, La Pampa, Jujuy, La Rioja, Mendoza, Salta, San Juan, Santa Fe, Santiago del Estero, Tucumán y Buenos Aires. Dejándose abierta a la adhesión de las provincias faltantes y de los municipios de los Territorios Nacionales. Se respetó la estructura del convenio bilateral aunque se introdujeron tres modificaciones importantes:

- o Se incorpora el artículo 10, que sería antecedente del actual art. 13 primer párrafo.
- o La Comisión Arbitral cambia su composición y aumentan sus atribuciones.
- o Se prohíbe los tratamientos discriminatorios.

Se fijó para el mismo una vigencia de 2 años con renovación automática, salvo que un tercio de las jurisdicciones firmantes lo denunciara antes del 1 de mayo del año de su vencimiento. De esta forma se prorrogó hasta el 14 de abril de 1960, fecha en que se signó el segundo Convenio Multilateral siempre respetando el esquema de los acuerdos previos. En esta oportunidad se incorpora un titulado similar al actual, se agregan los ingresos, al parámetro ya existente de gastos, para la distribución en el régimen general, siendo los coeficientes del 20 y 80% respectivamente, y se establece el recurso de apelación contra las resoluciones de la Comisión Arbitral, que debería resolver de forma ampliada, siendo un antecedente de la Comisión Plenaria.

²² República Argentina. Presidencia de la Nación-Subsecretaría de Informaciones. 2° *Plan Quinquenal*. Buenos Aires.1953. Cap. XXII.p.354.

²³ República Argentina. Conferencias de Ministros de Hacienda-Secretaría Permanente. 7° *Conferencia de Ministros de Hacienda*. Tomo II. Buenos Aires. 1954. p.163.

El 23 de octubre de 1964 se suscribe el tercer Convenio Multilateral, sin la adhesión de la Municipalidad de Buenos Aires y Santa Fe, con dos cambios:

- o Los coeficientes de ingresos y gastos para la distribución en el régimen general, pasan a 30% y 70% respectivamente.
- o Se crea la Comisión Plenaria como organismo de apelación.

El 18 de agosto de 1977, se suscribe el actual Convenio Multilateral al que han adherido la totalidad de las jurisdicciones y sobre el que no se han producido denuncias a pesar de las falencias que presenta y que aún no han sido remediadas.

En 1988, la Comisión Arbitral y la Plenaria aprobaron en Córdoba un proyecto de nuevo Convenio Multilateral que nunca rigió por falta de las adhesiones unánimes. En general ha tratado de incluir aquellos aspectos que han surgido fruto de la aplicación de la normativa anterior y echar luz sobre algunas cuestiones sobre las cuales el Convenio vigente guarda silencio. Constituye un elemento de consulta para temas controvertidos tal como lo asevera el Dr. Arsenio Díaz: “El proyecto elaborado en Córdoba en 1988, nunca tuvo vigencia, pero fue ratificado por varias jurisdicciones y es indudable que no sólo los fiscos sino también los contribuyentes lo tienen como fuente de consulta por ser técnicamente más avanzado que el actual”.

3.2. Naturaleza y objetivos

Según sostiene el Dr. Goñi²⁴, se trata de “un acuerdo entre jurisdicciones con poderes tributarios propios...que pasa a ser derecho local a partir de su ratificación por cada cuerpo legislativo²⁵. Cabe señalar en este sentido, que existen dos diferencias con la normativa fiscal local propiamente dicha:

- a. Ésta puede modificarse o derogarse libremente. El Convenio, por el contrario, requiere la unanimidad de los adherentes, quedando habilitada sólo la vía de la denuncia a fin de que los fiscos dejen sin efecto su adhesión, trámite que debe llevarse a cabo en los tiempos, formas y con los efectos instituidos por el mismo Convenio.
- b. El Convenio, al comprometer y afectar a otras jurisdicciones, posee mayor rigidez y permanencia por ello, en los casos de desacuerdo, siempre primará por sobre los códigos locales, debiendo estos últimos ajustarse a él.

El propósito del Convenio, como ya se ha señalado, ha sido impedir la múltiple imposición. Es indiscutible que no existe una actividad económica capaz de hacer frente a este hecho si además, tomamos en consideración que los fiscos no tendrían techo alguno en lo atinente a alícuotas por lo que para el contribuyente significaría una destrucción de sus finanzas. Consecuentemente, ha sido también otro de los fines el de armonizar y coordinar el ejercicio de los poderes tributarios autónomos con el objetivo de alcanzar uno de los principios esenciales de la tributación en un Estado Federal: el hecho de que el desarrollo de una actividad se despliegue por sobre los límites de una de las unidades políticas en que se divide un país, no debe resultar en una mayor carga impositiva de la que correspondería de tratarse de una actividad desarrollada íntegramente en el ámbito local. Por ello, acertadamente señala Dino Jarach²⁶ que “las actividades económicas interjurisdiccionales deben ser estimuladas, no desalentadas, porque constituyen un factor efectivo de integración nacional, de vinculación y ensamble entre las distintas regiones; no sólo en el plano económico, sino también en el cultural y político. Lo contrario impulsaría a los agentes económicos a actuar sólo dentro de una misma jurisdicción, lo que conspiraría contra la natural expansión de tales unidades en detrimento del bien general.”

Se observa claramente que el papel coordinador del Convenio ha sido marcado desde su origen, ya aparece en el articulado del Convenio Bilateral, luego en el primer Multilateral y en el segundo de 1960 marcando a la Comisión Arbitral la misión de “coordinar la acción de los fiscos, con el propósito de evitar múltiples fiscalizaciones y decisiones encontradas en la determinación del monto imponible”. Si bien

²⁴ Enrique Bulit Goñi. *Convenio Multilateral*. Buenos Aires. Ed. Depalma. 1992. p.12.

²⁵ Los convenios forman parte del denominado Derecho Fiscal Interprovincial (conjunto de normas de derecho público convencional tendientes a armonizar y coordinar poderes fiscales autónomos, que mantiene los impuestos locales, pero la aplicación de los mismos está subordinada a los principios y normas libremente pactados entre ellos).

²⁶ Dino Jarach. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires. Cima. 1958. p.385.

posteriormente este enunciado fue quitado, no por ello se desvanece el propósito original ni la facultad encomendada al órgano de aplicación y así se ve reflejado tanto en el texto del tercer Convenio Multilateral y en el vigente. Este cometido apunta a impedir que los contribuyentes sean objeto de múltiples fiscalizaciones fruto de obligaciones tributarias generadas por un mismo hecho imponible y cuantificadas en base a un mismo monto de ingresos brutos, eludiendo de la misma forma caer en superposición de tareas administrativas que conducen a un gasto innecesario de esfuerzos y por sobre todo a combatir el flagelo de la evasión. También con este fin se busca que se coordinen los métodos de modo que no se produzcan decisiones enfrentadas en lo concerniente a la base imponible total y a la sujeta a imposición por cada fisco, garantizando mediante los mecanismos de arbitraje el derecho de defensa y la participación de todas las jurisdicciones afectadas. Asimismo, sin dejar de lado esta meta, busca que la determinación del impuesto sea equitativa y proporcional tanto para el sujeto pasivo como para los distintos fiscos involucrados.

3.3. Ámbito de aplicación

Se refiere a cuáles son las actividades comprendidas y las condiciones que éstas deben cumplir a fin de ser alcanzadas por las disposiciones del Convenio. En este punto es importante resaltar que el Convenio nada establece sobre actividades que se lleven a cabo en una única jurisdicción como tampoco sobre el tratamiento fiscal que cada Estado local decida, en virtud de su autonomía, dar a cada una de aquéllas en materia de exenciones, desgravaciones, exclusiones, deducciones, recargos y alícuotas.

El artículo 1 establece, entonces, cuáles serán los requisitos imprescindibles para que una actividad quede comprendida dentro de la normativa:

- Debe ser ejercida por un mismo sujeto.
- En más de una jurisdicción.
- Cuyos ingresos brutos totales, por ser fruto de un proceso único y económicamente inseparable, son tomados como base imponible por todas las jurisdicciones.
- Sea llevada a cabo por el mismo sujeto o por otros que actúen por él, sea cual fuere la forma que revista, con o sin relación de dependencia.

Este es el tipo de actividad que origina el problema de múltiple imposición y es, como se mencionó, el objetivo a resolver por el Convenio, de allí que se ocupe exclusivamente de ésta. Sin embargo, dicha consideración no ha obstado el surgimiento de controversias en lo que respecta a las posiciones entre “convenio-actividad” o “convenio-sujeto” y a las “ventas por correspondencia” o como mejor se lo define “operaciones entre ausentes”.

3.3.1. Cuestiones controvertidas: “Convenio-actividad” vs “Convenio-sujeto” y “ventas por correspondencia”

Antes de exponer estas perspectivas que continúan generando disputas entre contribuyentes y fiscos, será interesante repasar algunas de las consideraciones efectuadas por el Dr. Bulit Goñi, acerca de su interpretación de este primer artículo del Convenio:

1. Propósito del Convenio: el Impuesto sobre los Ingresos Brutos define como objeto del gravamen aquellas actividades, que además de ser habituales y a título oneroso, deben ser ejercidas dentro de la jurisdicción que impone tal gabela –requisito denominado “sustento territorial– tomando como base imponible los ingresos brutos obtenidos de tales actividades. Es en razón de esta base imponible donde se suscita la superposición de potestades tributarias cuando dichas actividades se despliegan en más de una jurisdicción y es lo que precisa este primer artículo: actividades interjurisdiccionales con un único sujeto que las realiza, gravadas por todos aquellos fiscos en donde las mismas se llevan a cabo y con la misma base imponible a ser tomada por todas las jurisdicciones involucradas. Es sólo en esta circunstancia donde se requiere el auxilio del Convenio para evitar la múltiple imposición y esta es su materia y su fin.
2. Actividad alcanzada: el Convenio, tal como se ha dicho en el punto anterior, viene a solucionar el problema de la superposición de gravámenes. Ahora, dicho problema viene dado por la base imponible elegida por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en aquel caso en que un mismo

sujeto ejerce su actividad más allá de los límites de una jurisdicción y es aquí donde el Convenio define su ámbito de aplicación marcando los requisitos que debe reunir las actividades para ser alcanzadas por él y que ya se señalaran. Serán entonces estas actividades y no otras aun cuando sea el mismo sujeto el que las ejerza.

3. Proceso único económicamente inseparable: este es el nexo entre actividad alcanzada y sujeto único. El Convenio se aplicará siempre que tengamos un solo sujeto, más de una jurisdicción, y una actividad, que junto con sus diversas etapas, formen parte de un proceso único económicamente inseparable. Quizás diferentes categorizaciones (jurídica, administrativa, contable, etc.) permitan que una actividad sea separable, pero aquí importa que no lo sea desde el punto de vista económico. ¿Cuándo se da esta particularidad? Cuando se trate de “operaciones indivisibles”²⁷, cuando no se puede establecer qué parte del ingreso final corresponde a qué parte de la actividad total, “cuando se trate de actividades ejercidas en varias jurisdicciones pero con un resultado económico único e inseparable: el monto de los ingresos brutos”²⁸.
4. Actividades cumplidas por terceros vinculados: en este punto la norma establece “...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”. Es decir que aquella actividad ejercida bien por el mismo contribuyente o por terceros que actúan por él, cualquiera fuese la relación jurídica entre titular y terceros, quien en definitiva actúa es el propio contribuyente y por lo tanto la actividad llevada a cabo en tales condiciones queda comprendida dentro del Convenio.

Como se mencionó existen dos temas que continúan provocando debates y posiciones disímiles tanto entre contribuyentes y fiscos como en el plano doctrinal y jurisprudencial. El primero de ellos: convenio-sujeto o convenio-actividad.

Quienes sostienen la primera de estas posturas²⁹ consideran que el Convenio es aplicable sobre la totalidad de las actividades que realice el sujeto pasivo del gravamen, por lo que los ingresos obtenidos a partir de ellas deben atribuirse teniendo en cuenta lo estipulado por el Convenio, sin discriminar previamente los ingresos relativos a aquellas actividades que se desarrollan exclusivamente en una única jurisdicción que deberían quedar fuera del ámbito de aplicación de esta normativa como ya se comentó con anterioridad. La fundamentación está en suponer que es el sujeto, quien realiza las actividades descriptas, el que se encuentra alcanzado por el Convenio.

En este sentido, se expidió la Comisión Arbitral en el caso “Canale Angelaccio y Cía.”³⁰. La firma, con asiento en Santa Fe, desarrollaba dos actividades: comercialización de automotores, implementos agrícolas, tractores y repuestos exclusivamente en esa jurisdicción y acopio de cereales tanto en Santa Fe como en Córdoba. El fisco santafesino consideraba a la empresa como contribuyente local en lo atinente a la comercialización mientras que sostenía la aplicación del Convenio sólo para la segunda de las actividades. Córdoba, por su parte, consideraba que la totalidad de los ingresos obtenidos por ambas actividades debían ser distribuidos entre ambas jurisdicciones de acuerdo a lo que estipulaba el Convenio. La Comisión Arbitral falló por mayoría en favor del fisco cordobés. Siguiendo en esta línea, años más tarde fue la Comisión Plenaria en el caso “Iriarte y Cía. S.C.S.” quien avaló esta posición en favor de la Provincia de Buenos Aires dictaminando “...se encuentran comprendidas en el régimen del Convenio Multilateral por la totalidad de los que integran los rubros objeto de su explotación comercial”³¹.

Los que avalan la segunda posición consideran que el Convenio habrá de aplicarse sólo sobre aquellas actividades desarrolladas en más de una jurisdicción, mientras que respecto de aquellas que no cumplan tal requisito quedarán fuera del ámbito de aplicación del Convenio debiendo tributar el impuesto acorde al régimen tributario local que corresponda. Esta es la interpretación que mayoritariamente apoya la doctrina³² y la posición que decidió tomar la Comisión Arbitral en el caso planteado por la firma Iriarte S.C.S. En esta causa, la empresa se hallaba radicada en la Provincia de Buenos Aires ejerciendo dos actividades: comercialización de bienes muebles exclusivamente en la Provincia y acopio de cereales que también

²⁷ Giuliani Fonrouge-Navarrine. *Impuesto a los Ingresos Brutos*. Buenos Aires. Ed. Depalma. 1983. p.67.

²⁸ Boletín D.G.I. Vol.I, n° 2. p.18.

²⁹ Eduardo Ballesteros. *Doctrina Tributaria II y III*. Ed. Errepar. p.129 y p. 149.; Horacio Ziccardi ob.cit. II, p.132, entre otros.

³⁰ R.(CA) 1/1979. “Canale, Angelaccio y Cía.”

³¹ R.(CP) 2/1985. “Iriarte y Cía. SCS”. 26/9/1985.

³² Giuliani Fonrouge-Navarrine. *Impuesto a los Ingresos Brutos*. Ed. Depalma. ps.66/9; Mario Althabe. *El Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. Ed. La Ley ps. 105/6; Ernesto Celdeiro. *Impuestos a los Consumos*. Buenos Aires. Ed. La Ley. 1983. p. 78, entre otros.

comercializaba a través de corredores en la Bolsa de Cereales de la Capital. La contribuyente tributaba a nivel local por los ingresos fruto de la primera de las actividades y aplicaba el Convenio para el caso de lo obtenido por la segunda de ellas. La Comisión Arbitral, en esta oportunidad, y cambiando su criterio desde la causa Canale, ratificó la metodología empleada por el contribuyente.

La segunda de las cuestiones controvertidas se ubica en las llamadas ventas por correspondencia³³. El debate está en determinar si los ingresos que se obtienen como resultado de operaciones concertadas a través de distintos medios de comunicación a distancia con sujetos radicados en otras jurisdicciones, sin el desplazamiento del vendedor o locador del servicio, deben distribuirse entre las jurisdicciones involucradas o debe atribuirse en su totalidad a la jurisdicción del vendedor/prestador del servicio.

En el debate de este tema juega un papel central la consideración o no del principio de sustento territorial.

Quienes lo consideran como uno de los requisitos esenciales para la gravabilidad de los ingresos opinan que este criterio, al cual aluden los códigos fiscales y el Convenio al definir el hecho imponible, requiere de la presencia física del contribuyente mediante la ejecución de una o varias de las etapas del proceso económico ya sea por sí o por medio de terceros, de aquí se desprende que no es dable a ningún fisco la potestad para gravar los ingresos del sujeto que no haya realizado actividad en su jurisdicción. Por el mismo motivo argumentan que, desde el punto de vista jurídico, es insostenible distribuir base imponible mediante las normas del Convenio, hacia aquellos fiscos que no demuestren sustento territorial. El Convenio se aplica siempre y cuando la actividad de que se trate sea gravable por las distintas jurisdicciones en las que aquélla se desarrolla. En este sentido el Dr. Bulit Goñi sostiene que debe aplicarse un criterio estricto considerando que "sólo había actividad efectiva en un territorio cuando, mediante el asiento real, efectivo y tangible en él, el contribuyente potencial desarrollaba algún aspecto de su actividad tendiente a lograr el ingreso final".

De más está decir, que la posición opuesta no toma en cuenta este elemento y sostiene que la riqueza proviene de la jurisdicción del adquirente y, por lo tanto, debe recibir tributación.

Entonces la pregunta a responder sería: en las operaciones entre ausentes, cuando el vendedor o prestador de un servicio no haya realizado actividad en la jurisdicción del comprador o prestatario ¿corresponde la aplicación del Convenio? Obviamente la contestación será afirmativa si se está por la segunda de las posiciones y negativa por la primera.

Tanto el Convenio Bilateral como los Convenios de 1953 y 1960 disponían que "la compra o venta accidental o por correspondencia o en otra forma que no importe una actividad regular no será considerada como una actividad imponible en la jurisdicción en que se realice". Esta disposición dejaba claro y, en este sentido todos los fiscos coincidían, que operaciones como las descriptas no otorgaban sustento territorial a la jurisdicción del comprador si en ella no existía prueba fehaciente de actividad llevada a cabo por el vendedor y por tal motivo no resultaban alcanzadas por las normas del Convenio. Con la modificación de 1964 desaparece la disposición mencionada y así nace la controversia.

El conflicto suscitado se vio reflejado también en el seno de los organismos de aplicación del Convenio. La Comisión Arbitral, por un lado, sostenía la no gravabilidad de las ventas por correspondencia en la jurisdicción del adquirente por falta de sustento territorial. La Comisión Plenaria, por el contrario, desconociendo el criterio del sustento territorial, las consideraba alcanzadas siendo los ingresos también distribuibles a la jurisdicción del adquirente.

Así se llega al plenario celebrado en Salta en agosto del 1977 que logró de alguna manera culminar con la polémica mediante un agregado al final del artículo 1 y del inc. b del artículo 2. Se estableció que los ingresos provenientes de operaciones entre ausentes, cualquiera fuera la forma utilizada para concertarlas, sólo estarían alcanzados por la normativa del Convenio y sujetos a imposición por parte de la jurisdicción del comprador, cuando quien los obtenga hubiese efectuado en ésta gastos de cualquier índole vinculados con dichas actividades jurisdiccionales; así los ingresos sujetos a imposición deberían atribuirse a la jurisdicción del adquirente en el 50% que se distribuye en proporción a los ingresos.

³³ Esta es la denominación adoptada por la doctrina y la jurisprudencia. Sin embargo, operaciones entre ausentes sería la calificación más acertada pues comprende no sólo las ventas por correspondencia sino también por telégrafo, teletipo, teléfono, télex, etc.

Es cierto que el nuevo texto reconoció el principio de sustento territorial al admitir que la realización de un gasto implicaba ejercicio de una actividad y estableciéndolo como condición a la jurisdicción del adquirente para gravar tales ingresos. Sin embargo, también es verdad que dicha definición no ha quedado del todo precisa. Como bien lo señala el Dr. Ballesteros son tres las problemáticas que surgen:

- a. La norma estatuye que los gastos deben relacionarse con actividades jurisdiccionales, pero nada dice acerca de si deben también vincularse directamente con la venta por correspondencia. De la forma tal cual expresada podría interpretarse que cualquier gasto efectuado en una jurisdicción podría atraer las ventas por correspondencia realizadas en otra.
- b. Se consideran todos los gastos, aun los no computables. En este aspecto, aquellos gastos de difícil atribución como por ejemplo publicidad y propaganda a través de radio, televisión, etc. tornarían harto complicada la atribución de estas operaciones.
- c. El período de atracción que ejerce el gasto una vez realizado. En este sentido, el párrafo final del nuevo artículo 2 del texto modificatorio aprobado en Córdoba establece que “La inexistencia de dichos gastos durante dos ejercicios consecutivos, determinará el cese automático de la atribución”.

Como queda expuesto, el debate sigue abierto en estas dos cuestiones desarrolladas y el planteo de situaciones por parte de los contribuyentes aún no encuentra clarificación en la normativa vigente.

CAPÍTULO 4

REGÍMENES DE ATRIBUCIÓN DE INGRESOS

Artículos 2 y 11

4.1. Regímenes de distribución de ingresos

A los fines de la atribución de la materia imponible entre los distintos fiscos en los que se desarrollan las actividades interjurisdiccionales se han establecido dos regímenes de distribución:

1. Régimen general: alcanza a todas las actividades excepto aquellas comprendidas en los regímenes especiales descriptos en los artículos 6 al 13.
2. Regímenes especiales: exclusivamente para las siguientes actividades:
 - ❖ Construcción, incluidas las de demolición, excavación, perforación, etc. (art.6).
 - ❖ Seguro, capitalización y ahorro, de créditos y de ahorro y préstamo no incluidas en el régimen de la ley de entidades financieras (art. 7).
 - ❖ Ejercidas por entidades comprendidas en el régimen de la ley de entidades financieras (art 8).
 - ❖ Transporte de pasajeros o cargas (art. 9).
 - ❖ Profesiones liberales (art. 10).
 - ❖ Remates, comisiones u otras actividades de intermediación (art. 11).
 - ❖ Préstamos hipotecarios y prendarios (art. 12).
 - ❖ Industrias vitivinícolas, azucareras, tabacaleras, actividades agropecuarias, forestales, mineras, etc. (art. 13).

Es importante señalar que un contribuyente puede estar incluido en uno u otro mecanismo de distribución, ello dependerá del tipo de actividades, que comprendidas en el Convenio, esté desarrollando el sujeto pasivo del gravamen. Teniendo en cuenta esto, dichas actividades pueden estar sujetas a diferentes tratamientos, que además, pueden combinarse. Por esta razón, será oportuno considerar si son interjurisdiccionales o sólo locales y si, como acaba de apuntarse, están comprendidas en el régimen general o especial. Asimismo será acertado separarlas, si responden a procesos económicos diferentes, puesto que podrían ser pasibles de tratamientos normativos diversos. A modo de ejemplo: una empresa con sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y campo en la provincia de Buenos Aires. Remite parte de la hacienda para su comercialización en el Mercado de Liniers (C.A.B.A.) y otra la vende en un remate en la feria de Olavarría.

Por estar radicada en la Ciudad Autónoma y ejercer su actividad agropecuaria en la provincia queda sujeta al Convenio. Los ingresos obtenidos, producto de la venta de hacienda en Liniers, deberán atribuirse conforme lo estipula el artículo 13 primer párrafo, esto es, precio mayorista, oficial o corriente en plaza al tiempo de despacho o, bien, el 85% del precio de venta obtenido en Liniers que constituirá la base imponible para provincia, quedando el 15% para C.A.B.A.. El fruto de la venta en el remate feria, por su parte, quedará sujeto al régimen general, para lo cual, de los ingresos brutos totales habrá que deducir los ya atribuidos por aplicación del régimen especial, realizando el mismo procedimiento para los gastos, teniendo en cuenta en qué jurisdicción fueron soportados y restando aquellos vinculados con el envío del ganado a Liniers.

Ahora, si la empresa de la que hablamos, tuviese tanto su sede como operatoria en provincia, todos sus ingresos tributarían a nivel local puesto que la Ciudad de Buenos Aires no poseería sustento territorial para imponerles el gravamen.

Otro caso sería el de un contribuyente que por sus actividades estuviese alcanzado por más de un régimen especial, por ejemplo, un consignatario de hacienda que interviene en el Mercado de Liniers y a su vez posee hacienda y la comercializa en Pehuajó. Por los ingresos producto de la consignación debe aplicar el artículo 11, mientras que por los segundos le cabría el artículo 13 primer párrafo.

Además de estas combinaciones y muchas otras que pueden darse en la realidad, vale la pena considerar un último aspecto, no menos importante, que es una posible complementación entre los dos regímenes de distribución. Un sencillo ejemplo para ilustrar sobre el particular: supongamos un productor ganadero que realiza la cría en Corrientes, el engorde en Entre Ríos y la terminación en provincia de Buenos Aires y luego la remite para su comercialización al Mercado de Liniers, ¿a cuál de las tres primeras jurisdicciones deberíamos considerar “la productora” según lo define el artículo 13, primer párrafo?

La resolución de este problema también ha generado dos posiciones enfrentadas. Una sostiene que si los hechos no están dados tal y como están definidos en cada uno de los artículos a los que se refiere el régimen especial, éste no sería de aplicación y, por ende, debería recurrirse al régimen general. La contraria, opina que la interpretación debe ser estricta pero no restrictiva³⁴, por lo que si ciertas características de la actividad conducen a relacionarla con algunos de los presupuestos expuestos en el régimen especial, es éste el que debe aplicarse aun cuando otras particularidades de aquélla quedaran fuera de tales definiciones de la norma que hicieran necesaria, entonces, la complementación del régimen general. La Comisión Arbitral ha interpretado en esta última dirección y en el caso ejemplificado se expidió por la aplicación del artículo 13 primer párrafo, considerando a las tres jurisdicciones como productoras y estableciendo que la base imponible que este artículo dispone como de atribución directa debía hacerse en función a lo ordenado por los artículos 2 (inc. a), 3 y 4.

4.2. Régimen general – artículo 2

Como ya se adelantara, este mecanismo alcanza a todas aquellas actividades interjurisdiccionales contempladas en el Convenio que no se encuentren comprendidas en el régimen especial. Este sistema dispone la distribución, entre las jurisdicciones en las que se haya desarrollado la actividad, de los ingresos brutos fruto de un proceso económico inescindible, en función a dos parámetros: ingresos y gastos. Estas variables deben estar vinculadas directamente con la actividad interjurisdiccional sujeta a imposición. Para ello deberán tomarse los ingresos y gastos que surjan del último balance comercial cerrado en el año inmediato anterior al que se liquida, de no practicarse balances comerciales, corresponderá tomar los ingresos y gastos determinados en el año calendario inmediato anterior.

Los ingresos brutos totales obtenidos de las actividades alcanzadas por este régimen se distribuyen de la siguiente forma:

- El 50% en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.
- El 50% restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada una de ellas.

Se computa, entonces, por partes iguales los ingresos y gastos relacionados con la actividad gravada obteniéndose de esta forma el denominado “coeficiente unificado”, se han elegido estas variables por considerarlas parámetros que permiten medir el volumen de la actividad desarrollada por el contribuyente en cada una de las jurisdicciones. Dicho coeficiente se aplica sobre los ingresos brutos totales a distribuir durante todo el período fiscal, independientemente de que durante ese período sean otros los ingresos y gastos, es decir, se está utilizando un coeficiente histórico, que surge en base a los datos del balance del año anterior, y se aplica sobre los ingresos brutos “reales” percibidos o devengados en el período que se está liquidando. La única excepción a esta regla son los casos de inicio y cese de actividades.

Los ingresos y gastos que serán tomados para la construcción de este coeficiente serán aquellos vinculados con las actividades alcanzadas por este régimen general. Consecuentemente, deberán dearse todos aquellos ingresos y gastos vinculados a actividades ejecutadas en una sola jurisdicción o a aquellas sujetas a los regímenes especiales.

4.2.1. Atribución de gastos

Respecto de los gastos, el artículo 2 establece “...en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción”. ¿Cuándo se da esta situación? La respuesta está dada por el artículo 4° que dispone que será cuando exista relación directa con la actividad que en ella se desarrolle, que indubitablemente

³⁴ Ver glosario.

se deriva de la afirmación realizada en el artículo 3° que menciona que los gastos, a los que se refiere el artículo precedente, son los que surgen por el ejercicio de la actividad.

Por otra parte, la asignación del gasto al lugar donde se ejerce la actividad se hará independientemente del lugar donde se haya realizado la erogación. Ejemplo: la fuerza motriz utilizada en una planta en Pergamino, puede ser abonada por las oficinas administrativas con sede en Capital, pero el gasto es soportado en Pergamino. En el caso de honorarios y sueldos de directores, síndicos y socios de sociedades, según lo estipula el artículo 4, son soportados por la jurisdicción donde se halle la sede administrativa o de dirección de la empresa, pero como es una función que se extiende a todas las áreas de la empresa, en el artículo 3 inc. f, encontramos un límite a los efectos de evitar distorsiones a la hora de distribuir gastos: no podrán computarse bajo este concepto, sumas que superen el 1% de la utilidad del balance comercial.

El artículo 3, además realiza una enumeración de aquellos gastos que serán computables para la elaboración del coeficiente y establece cuáles no serán computables a tales efectos como ser:

- a) El costo de la materia prima, para el caso de actividades industriales, o el costo de las mercaderías, para las actividades comerciales, considerándose también como materia prima aquella que se incorpore o 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.
- e) Los intereses.
- f) Los honorarios y sueldos de directores, síndicos y socios de sociedad en sumas que excedan el 1% de la utilidad del balance comercial.

Ante las dudas que pudiesen surgir ante un gasto no mencionado en este artículo, bien cabe transcribir lo comentado por el Dr. Goñi: "...compartimos el criterio de dar importancia al análisis global del caso concreto, evitando las conceptualizaciones abstractas, y utilizando con razonabilidad las analogías o afinidades que permitan referir la situación dudosa no sólo a la literalidad del texto, sino a las finalidades y naturaleza del Convenio".³⁵

Finalmente, el segundo párrafo del artículo 4, hace mención de aquellos gastos que no pueden ser atribuidos con certeza, estableciendo que si son de escasa significación se los debe neutralizar, tenerlos por no existentes, caso contrario, se deberá distribuir mediante estimación razonablemente fundada. Los gastos de escasa significación han sido definidos por la Comisión Arbitral mediante la resolución interpretativa N° 22 del 26/3/1984³⁶. En el último párrafo de este mismo artículo se establece que respecto de los gastos de transporte se deberá atribuir en igual proporción a todas las jurisdicciones en que se efectúe la actividad objeto del gravamen.

4.2.2. Atribución de ingresos

A diferencia del tratamiento que se le dispensa a los gastos, considerando que se utilizan para ellos los artículos 2 (inc. a), 3 y 4, a los ingresos sólo se los referencia en el inciso a del artículo 2, sin demasiadas precisiones en cuanto a cómo se computan, cuáles son los computables y cómo se los debe localizar en relación a la jurisdicción a los efectos de la construcción del coeficiente.

En cuanto a cómo se computan los ingresos, opina Bulit Goñi, que si tomamos como referencia las deducciones admitidas por los códigos fiscales locales, no deberían tributar aquellos ingresos que si bien se devengan no se perciben por ser parte de devoluciones, bonificaciones o descuentos y va más allá aún, considerando que incluir en los ingresos brutos aquellos conceptos que no se percibirán, y por los cuales no se tributará según lo estipulan los códigos fiscales locales, implicaría alterar la base de distribución.³⁷

³⁵ Mario Althabe. *El Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. Ed. La Ley ps. 114/115

³⁶ Aquellos que en conjunto no superen el 10% del total de gastos computables del período y cada uno, por separado, no supere el 20% de aquel.

³⁷ Enrique Bulit Goñi. *Convenio Multilateral*. Buenos Aires. Ed. Depalma. 1992. p.80.

Tampoco deberían hacerlo aquellos ingresos vinculados con actividades no gravadas por el impuesto, regla que no sería aplicable para los obtenidos por actividades exentas puesto que se encuentran en el objeto del impuesto y la exención es una potestad del fisco local.³⁸

En cuanto a los ingresos que deberían computarse se podría, como primer criterio, excluir aquellos provenientes de actividades ejercidas en una única jurisdicción y aquellos sujetos a los regímenes especiales, ya que de considerarse distorsionaría el coeficiente resultante y por ende, la distribución respectiva y además falsearía el peso que la actividad tiene en cada una de las jurisdicciones. En síntesis, los ingresos computables serían aquellos fruto del desarrollo de una actividad interjurisdiccional inescindible alcanzada por el régimen general, el resto quedarían fuera de toda consideración en lo que respecta a este régimen.

Referente a la localización de los ingresos, la norma sólo estipula que se tomarán los “provenientes de cada jurisdicción”. Para interpretar esta expresión podría recurrirse al principio del devengamiento. En el momento y lugar en que se cumpla la actividad la cual otorga el derecho a la percepción del ingreso, indicará que esa y sólo esa es la jurisdicción a la cual debe atribuirse el mismo. Asimismo, podría tomarse para el mismo fin, la expresión utilizada por la Comisión Arbitral en su resolución interpretativa N° 9: “lugar de concertación”. Sin embargo, ambas propuestas han demostrado ser débiles y las discusiones que esta materia origina demuestran la puja de intereses detrás de las posibles interpretaciones que pueden darse a esta expresión de la norma.

4.2.3. Inicio y cese de actividades

El mecanismo de distribución expuesto hasta aquí no es aplicable para el caso de iniciación y cese de actividades, para lo cual, la normativa ha previsto un sistema distinto aplicable sólo al régimen general. Cabe aclarar que en oportunidad de ejercer actividades alcanzadas por lo establecido en el artículo 13, esta metodología comprende sólo a la porción de ingresos sujetos al régimen general.

En el caso de iniciarse actividades en todas las jurisdicciones, incorporarse una nueva a las ya existentes en otras o extenderla por sobre los límites del territorio provincial del que se trate, en cuyo caso además, pasa a estar alcanzada por las normas del Convenio, se aplica el procedimiento reglado por el artículo 14 inc. a.

En las circunstancias descriptas, los ingresos obtenidos en la nueva jurisdicción serán gravados íntegramente por ella, mientras que sobre los restantes se aplicará el coeficiente unificado utilizado hasta ese momento. Esta fórmula se empleará hasta tanto se produzcan los supuestos contemplados en el artículo 5 teniendo en cuenta los siguientes lineamientos:

- De no practicarse balances comerciales, sólo en el período en que se inició la actividad o se la incorporó a otras jurisdicciones.
- Si se practican balances comerciales, en el período de inicio, siendo posible su extensión al período fiscal siguiente. Esta ampliación está en estrecha relación a la fecha de cierre del ejercicio y de iniciación de actividades, puesto que lo que se busca es que el coeficiente unificado contemple aquellos ingresos y gastos, obtenidos y soportados respectivamente, en aquellas jurisdicciones en donde se produjo el hecho que estamos comentando.

Para el supuesto del cese de actividades la norma no explicita a qué casos resulta aplicable este método como tampoco brinda precisiones sobre el momento en que debe considerarse el mismo. Por tal motivo, la Comisión Arbitral en su Resolución General N° 23/84 determinó “...a los efectos de lo dispuesto por el artículo 14 inciso b) del Convenio Multilateral del 18-8-77, se considera que existe “cese de actividades” cuando, producido el hecho y no existiendo ingresos atribuibles a la jurisdicción según las normas del Convenio, haya sido comunicado a la autoridad de aplicación del tributo, cumplimentando los recaudos formales que cada legislación local establece al respecto”. Como se observa la resolución continua sin brindar claridad sobre el cuándo se configura esta circunstancia. Por otra parte, la entidad que atribuye a la no existencia de ingresos para determinarlo, no termina siendo una pauta que marque en forma definitiva y clara que tal situación queda conformada. La ausencia de ingresos no siempre sería sinónimo de cese

³⁸ A.R.Dalmasio, R. Amor y A.F. Pereira. Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Convenio Multilateral. Buenos Aires. Tesis. 1987. p. 113.

y si no se toma en cuenta esta circunstancia, el contribuyente puede encontrarse frente a la exigencia de tener que inscribirse o cancelar la inscripción toda vez que obtenga un ingreso esporádico si su intención es continuar desarrollando tal actividad.

Producido el cese, la mecánica será aplicable a partir del mes inmediato siguiente a aquél en que se produce el mismo. Los ingresos que se obtengan a partir de ese período deberán distribuirse en función de un nuevo coeficiente que deberá recalcularse tomando los ingresos y gastos del período anterior pero restando aquéllos que se produjeron en la o las jurisdicciones en que se ha producido el cese.

Esta metodología se utilizará sólo en el período fiscal en que se produzca el cese, reinstaurando el sistema general para el próximo pero, como se ha mencionado, no computando los ingresos y gastos de las jurisdicciones en las que la actividad fue dada de baja.

4.3. Regímenes especiales

Son aplicables únicamente para aquellas actividades enumeradas taxativamente en la normativa. El mecanismo de distribución de base imponible se realiza por atribución directa a aquella jurisdicción que es predominante en cuanto a la generación de ingresos sujetos a la imposición por ejemplo: en intermediarios la de radicación del bien, en transporte la de origen del viaje, en profesiones liberales la de realización de la actividad, en los casos comprendidos en el art. 13 la jurisdicción productora. Dicha atribución, cuando es doble, se da en las proporciones de 80% y 20% o 90% y 10%.

Para el caso de empresas de transporte y carga, en cambio, la atribución se efectúa a una sola jurisdicción que es la de origen del viaje.

Otra particularidad en estos regímenes es que, si ejercieran dos actividades, ambas con atribución directa a más de una jurisdicción, en todos los casos enumerados, salvo en transporte y carga, es factible la complementación con el régimen general.

Lo previsto, en el régimen general, para el inicio y cese de actividades no se instrumenta en los especiales ya que por la particular forma de distribución, a medida que se producen tales situaciones, el ajuste en la atribución es automático.

4.3.1. Actividades de rematadores, comisionistas u otros intermediarios

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 80% de los ingresos brutos originados por esas operaciones y la otra, el 20% restante.*

El Convenio Bilateral y los dos primeros Multilaterales atribuían la base por mitades hasta que el tercer Convenio Multilateral modificó los porcentajes siendo los que rigen hasta hoy. Algunas características que pueden señalarse, en opinión de Bulit Goñi son:

- Guarda una estructura similar a los artículos 6, 7, 10 y 12, semejanzas que caracterizan a todos los regímenes especiales.
- Pareciera que la norma se refiere a aquellos que participan en la venta o negociación de bienes inmuebles o muebles, de allí que el término “rematadores” podría aludir al rubro inmobiliario, mientras que “comisionistas” a la comercialización de bienes muebles o semovientes, como por ejemplo consignatarios de hacienda y no a los productores de seguros.
- De acuerdo a lo que establece el texto normativo, no interesa el lugar donde se realiza el remate o si la actividad es contratada a través de sucursales. La atribución de los ingresos deberá efectuarse a aquella jurisdicción en donde esté localizada la sede central, a la que le corresponderá el 20%, mientras que el 80% a aquélla en donde estén radicados los bienes. Es decir que la localización de los bienes debe ser física y no jurídica.

A pesar de las previsiones establecidas en esta disposición, pueden darse situaciones en las que este sistema no puede aplicarse totalmente.

Se presentan circunstancias en el desarrollo de esta actividad que ofrecen serias dificultades para la aplicación de este mecanismo de atribución.

Suele ocurrir que los bienes objeto de la comisión o consignación se encuentren en la jurisdicción del comitente, la oficina del consignatario/comisionista en otra y la venta sea efectuada en otra u otras jurisdicciones.

Otra circunstancia que suele presentarse, en el caso de la venta de hacienda, es que ésta sea trasladada a un predio ferial ubicado en una jurisdicción, que no es la del comitente, para su remate o bien que se efectúe la comercialización sin presencia física del bien como ocurre en los denominados remates por pantalla.

Otro ejemplo se da en las denominadas ventas directas para faena con intervención de un consignatario. De acuerdo a los usos y costumbres de la operatoria del rubro se considera concretada la venta cuando la hacienda se encuentra en el establecimiento del frigorífico y éste ha aceptado la calidad del producto. El traslado del ganado es por cuenta y orden del productor. No existe demasiadas dificultades si se trata de contribuyentes de una misma jurisdicción pero si son distintas, allí se suscita la controversia, puesto que algunos sostienen que la venta se produciría en jurisdicción del productor y otros sostienen que sería en la del frigorífico puesto que la venta no se efectúa hasta tanto el mismo la haya aceptado ya que ha ocurrido casos en que la hacienda ha sido rechazada por diferentes motivos.

Como se aprecia, no resulta sencillo establecer la radicación efectiva de los bienes por lo que atribuir el 80% de los ingresos a la jurisdicción de radicación de los mismos no sería contemplar la realidad económica de la operación ni el sustento territorial.

Por otra parte, cabe señalar que si bien las jurisdicciones poseen el mismo tratamiento respecto de la base imponible de estos contribuyentes, no sucede así con las deducciones que son permitidas, circunstancia que complejiza aún más la instrumentación descripta en este artículo.

En cuanto a la base imponible los códigos fiscales establecen que: *“Para las operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga, la base imponible estará dada por la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que se transfieran en el mismo a sus comitentes.”*³⁹

En el caso de la provincia de Buenos Aires, como así también la de Córdoba prevén que de la base imponible se deduzca aquellos montos que se participan a terceros, mientras que otras jurisdicciones, entre ellas la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, establece que sólo los reintegros que correspondan a gastos efectuados por cuenta y orden de terceros no serán tomados como integrando la base imponible.

³⁹ Ley 10.397. Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (t.o. Res. 39/11). Título II. Cap.II. Art. 131.

CAPÍTULO 5

CASO: “CONSIGNACIONES GANADERAS S.A.”

En septiembre del año 2013, la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) inicia una fiscalización por la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos en la firma Consignaciones Ganaderas S.A.

La empresa, fundada en 1911, desarrolla la actividad de consignación de ganado en pie. Posee su sede administrativa en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires llevando a cabo su gestión de negocios en ventas de hacienda, en el Mercado de Hacienda de Liniers como en diferentes ferias del interior del país, operaciones directas a frigoríficos, para invernada y cría, y realizando remates tanto físicos como televisados.

Los distintos operadores –productores, compradores o sus agentes– transmiten, mayoritariamente por teléfono, las características de la hacienda ofrecida o requerida, según el caso, enviando la hacienda en consignación al lugar que corresponda para su negociación o remate (por ejemplo: el Mercado de Liniers, los corrales de un frigorífico o las casas de remate o cabañas, siempre ubicadas en provincia de Buenos Aires).

La hacienda, en cuya comercialización interviene Consignaciones Ganaderas S.A., es bien registrable en los municipios donde se encuentre, está inscripta en SENASA, y amparada por guías y/o certificados municipales, que debe gestionar el productor, indicando nombre o razón social del destinatario del transporte y el de Consignaciones Ganaderas como consignatario, lo que ulteriormente permitirá que sea la firma la que emita los comprobantes de facturación correspondientes a las operaciones que finalmente se celebren.

Los tipos de operaciones en las que interviene la casa consignataria son:

- Ventas en el Mercado de Hacienda de Liniers: los productores (o el comisionista) obtienen una guía municipal a consignación de Consignaciones Ganaderas S.A. Ésta recibe la hacienda en los corrales de Liniers y se subasta allí en remate público o “venta al oído” lo que más convenga según las circunstancias.
- Ventas directas para faena: el productor o comisionista ofrecen la hacienda a la casa consignataria para venderla a faena; Consignaciones Ganaderas busca obtener el mejor precio relacionado con el plazo de pago. La mayoría de los establecimientos para faena están ubicados en la provincia de Buenos Aires. El traslado de la hacienda al frigorífico es a cargo del vendedor y siempre se realiza en consignación, por lo cual recién cuando la hacienda está en destino es comercializada para faena.
- Ventas para cría e invernada: productor o comisionista gestionan guía y certificado municipal con destino a invernada asentando el destinatario de ella (posible comprador). Éste recibe la hacienda al cargarse en camión en el establecimiento vendedor, se hace cargo de su traslado, y una vez que la recibe en su establecimiento, siempre en consignación, decide si la compra, en cuyo caso la firma consignataria, liquida la operación.
- Remates físicos de cría e invernada o para faena o de cabaña: iguales que las del Mercado de Liniers, siempre por subasta pública, en la provincia de Buenos Aires.

Por su gestión de negocios percibe comisiones que constituyen su principal fuente de ingresos. Posee además una vasta red de representantes en distintas regiones y localidades del país, quienes actúan en forma independiente de la empresa colaborando en la tarea de concertar negocios. Estos comisionistas, a su vez, reciben por parte de la consignataria un porcentaje de la comisión sobre las operaciones que efectivamente se realicen, con identificación específica de cada negocio de que se trate. Los comisionistas, a su vez, emiten a la consignataria la correspondiente factura.

La firma consignataria se ocupa de concretar los negocios, liquidar las operaciones, cobrar y pagar a los comitentes.

Actúa como agente de recaudación (retención y percepción) de múltiples impuestos.

La consignataria es contribuyente del impuesto sobre los Ingresos Brutos y por desarrollar su actividad a nivel interjurisdiccional se halla alcanzada por las normas del Convenio Multilateral, siendo contribuyente inscrita en las jurisdicciones de provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Aplica a los fines de la liquidación del impuesto el régimen especial instituido por el artículo 11° de la mencionada norma.

Al realizar la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente al desarrollo de su actividad desplegada en ambas jurisdicciones, considera como ingresos brutos gravados el total de las rentas obtenidas por las operaciones, a las que detrae las bonificaciones y descuentos que se hayan acordado con los comitentes, identificados con la operación respectiva, y el importe de las comisiones participadas a sus representantes.

Tras un largo proceso de inspección que se prolongó hasta principios del 2015, el organismo, en una primera etapa, examinó los aspectos generales en lo atinente a los montos gravados sobre las declaraciones juradas de la empresa para luego focalizarse en el tratamiento dispensado, por la firma, a aquellas sumas pagadas a sus distintos representantes. Cabe destacar que durante la fiscalización fueron aportados, a requerimiento, todos los mayores contables de las cuentas de ingresos y gastos operativos como también las planillas internas de liquidación mensual del tributo.

Fue sobre el análisis efectuado de las comisiones participadas donde los inspectores actuantes determinaron diferencias en el impuesto tributado en perjuicio de la AGIP, por el período noviembre 2011 a octubre 2014, impugnando la deducción de las comisiones cedidas a los representantes, a los fines de la liquidación del gravamen.

Sometido el caso a consulta del Dr. Enrique Bulit Goñi, el mismo expresó que de su análisis de la normativa vigente en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no encontraba herramientas suficientes para una defensa contundente ante el planteo efectuado por el fisco. Por otra parte, comprendía que las sumas deducidas constituían erogaciones propias de la comercialización, por lo que no deberían detraerse de la base imponible que precisamente son los ingresos brutos y no netos obtenidos por el desarrollo de la actividad gravada, salvo que expresamente lo considere la norma.

Los asesores de la empresa, por su parte, sostenían que la casa consignataria había procedido a la detracción de las participaciones de la base imponible en concordancia con lo previsto por la normativa de la provincia de Buenos Aires, que permitía deducciones por tales conceptos, y en la convicción de que la jurisdicción porteña también contemplaría tal procedimiento.

Se procedió entonces, en un trabajo conjunto con los asesores del estudio del Dr. Goñi, al análisis de la normativa de otras jurisdicciones respecto de este punto, entre ellas las de la provincia de Buenos Aires y Córdoba, cuyos textos disponen que:

Ingresos no computables: “Los ingresos que perciban los comisionistas, compañías de ahorro y préstamos, consignatarios y similares, por las operaciones de intermediación en que actúen, en la parte que corresponde a terceros.”⁴⁰

“Los contribuyentes y responsables contemplados en el artículo 131 del Código Fiscal [comisionistas, consignatarios mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga], para determinar el monto imponible, deducirán del total de sus ingresos devengados en el período fiscal o percibidos en el caso de sujetos no obligados a llevar libros, los siguientes conceptos:

El importe de las comisiones que cedan a terceros (agentes o representantes) obtenidos en operaciones efectuadas en forma conjunta con aquéllos, siempre que: 1) no exista relación de dependencia de los terceros respecto del responsable principal; 2) Se hallen

⁴⁰ Ley N° 6006. Código Tributario de la Provincia de Córdoba (t.o. 2012). Título II. Cap.III. Artículo 205.

*inscritos como tales en la Dirección Provincial de Rentas a los efectos del pago del pago del impuesto sobre los Ingresos Brutos 3. Se practique la retención del impuesto correspondiente al beneficiario de la participación de la operación que la origina.*⁴¹

Finalmente el doctrinario concluyó que si bien existían jurisdicciones que respaldaban el procedimiento seguido por la consignataria, no era posible garantizar que tal fundamento fuese a prosperar en sede administrativa de la AGIP y aunque en instancias superiores de la justicia se obtuviera un fallo a favor, esta circunstancia implicaría años de pleitos y gastos que enfrentados al resultado final no reportaba compensación alguna para la compañía, debido a que de resultar favorable la sentencia para la firma, el fisco deberá devolver el impuesto ingresado a valores históricos.

Ante tal circunstancia la empresa se allanó a las pretensiones del fisco e ingresó el impuesto y accesorios mediante el régimen de facilidades de pago vigente, pero dejando constancia de que su liquidación respondía a un criterio interpretativo de la norma y que claramente no compartía la postura asumida por la jurisdicción.

En este sentido, es interesante transcribir algunos párrafos del descargo realizado por el Dr. Rodrigo Lema, letrado patrocinante de la compañía y perteneciente al estudio del Dr. Goñi, en oportunidad del sumario instruido por la administración fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por aplicación de multa por omisión prevista en el Código Fiscal de la jurisdicción en febrero del 2016.

“Mi parte sostiene que no existió omisión, ya que Consignaciones Ganaderas S.A. registró debidamente todas sus operaciones, presentó sus declaraciones juradas en tiempo y forma, y tributo regularmente el Impuesto sobre los Ingresos Brutos resultante a su vencimiento, el cual pagó teniendo en consideración sus propios ingresos brutos, lo que ocurrió de conformidad con su razonable y fundada interpretación de las normas vigentes.

Si bien es cierto que el Fisco local ha objetado la autodeterminación del tributo...no es menos cierto que el contribuyente conformó el ajuste en la primera oportunidad procesal hábil (con la notificación del ajuste de inspección) y regularizó su situación.

Eso ocurrió pese a que el contribuyente no compartía el criterio fiscal, ya que el ajuste se basó en denegar la deducción de las comisiones correspondientes a terceros vinculados con su operatoria, cuyos montos en rigor de verdad no constituyeron “ingresos brutos de Consignaciones Ganaderas S.A.” ni fueron devengados por el ejercicio de su actividad, sino por el ejercicio de la actividad de esos terceros. De tal manera, los ingresos brutos gravados a través del informe de inspección no se vinculaban de ninguna manera con la capacidad contributiva de Consignaciones Ganaderas S.A.

No obstante, Consignaciones Ganaderas S.A. conformó el ajuste a fin de colaborar con el Fisco y evitar los perjuicios y complicaciones que le acarrearía ingresar en un proceso contencioso administrativo en sede administrativa, y luego en sede judicial, con la finalidad de impugnar la pretensión fiscal.

...mi mandante... más allá de la conformidad prestada...considera que los ingresos gravados por la inspección no se devengaron por el ejercicio de su actividad ni fueron manifestaciones de su propia capacidad contributiva, lo cierto es que ninguna duda cabe respecto...de que no hubo intencionalidad dolosa, ni culposa del contribuyente, ni siquiera podría hablarse de negligencia.

Dadas las características del tema, las dudas y las sinuosidades que presenta, debe reconocerse que la conducta de mi representada provino de la certeza y de la convicción de que estaba tributando su obligación de conformidad con las normas fiscales...”

Por otro lado, si bien no fue sometido a análisis en esta oportunidad, mereció una observación por parte del organismo el régimen de atribución utilizado para los ingresos por operaciones en el Mercado de Liniers. Como se ha precisado, ut supra, la firma liquida de acuerdo a lo estipulado en el artículo 11º del Convenio. El criterio del fisco, en este aspecto, es aplicar el régimen general. Sin embargo, aceptaron las liquidaciones efectuadas por no generar distorsiones significativas respecto del impuesto que resultaría del procedimiento actualmente practicado por la casa consignataria. En este sentido, el Dr. Goñi señaló que a su entender debería aplicarse el régimen general.

⁴¹ Decreto N° 9394/86. Reglamentación General del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires. Cap. III. Artículo 10 inc. d.

CONCLUSIÓN

El objetivo de este trabajo ha sido establecer si las participaciones a comisionistas son materia deducible de la base imponible en la consignación de hacienda. La bibliografía consultada, como la normativa y las entrevistas llevadas a cabo me han brindado una visión más acabada sobre la temática y la circunstancia experimentada, como precisé al iniciar esta tesina, en la compañía para la cual trabajo.

Dos han sido las conclusiones a las que he llegado. Una objetiva y la otra subjetiva o quizás la expresión más adecuada sea “ajustada a la realidad de los hechos”.

La primera reflexión está vinculada con la lectura de la legislación. A través de la misma pude precisar el hecho imponible y la base imponible que me permitió establecer claramente que el gravamen alcanza a los ingresos brutos y no netos y que es posible detraer sólo aquello expresamente determinado en el texto legal. Con lo cual, la lectura inmediata es que la jurisdicción actuó a derecho ya que no existe en la legislación vigente ningún sustento que avale lo actuado por la empresa. Hasta aquí una lectura que a todas luces se presenta como lógica y que surge del análisis objetivo de los elementos considerados.

La segunda, acaso un tanto más alejada del razonamiento frío y rígido de la ley y amparada desde una mirada de la realidad que está en constante transformación, me ha llevado a disentir con la postura adoptada por el fisco.

Es cierto, como ya lo he mencionado, que la normativa de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en este caso particular, no brinda fundamentos para la deducción efectuada por Consignaciones Ganaderas, pero no es menos cierto el hecho de que otras legislaciones a nivel provincial amparan este procedimiento. Por lo tanto, la primera crítica sobre la legislación en esta materia es la ausencia de homogeneidad en los criterios a la hora de definir cuestiones puntuales que lleva inevitablemente al contribuyente, a la convicción, aunque errónea, de que si es permitido en una jurisdicción lo es lógicamente en otra, y si a esto se agrega la imposibilidad de consultar los 6.700 artículos existentes en los 24 códigos provinciales⁴², creo que justificado está el razonamiento adoptado por el sujeto pasivo.

En lo que respecta al cuestionamiento del organismo recaudador es también acertado el planteo que el impuesto graba el monto total del ingreso sin importar su composición, sin embargo, la norma además señala que aquél será el obtenido como consecuencia del ejercicio de la actividad gravada. Aquí es donde nuevamente no comparto el criterio del fisco. Considero que la comisión que se participa a terceros es la retribución que recibe el comisionista por su labor en la concreción de una venta, es decir es lo que obtiene por el ejercicio de su actividad, que por otra parte factura a la consignataria, por lo que no guarda relación con la que por su parte desarrolla Consignaciones Ganaderas. En definitiva, la empresa recibe \$ 100 de los cuales participa \$ 50, es decir que en sus arcas sólo quedan \$ 50 como ingresos reales.

De esta última consideración se desprende otra de mis observaciones. Tanto en los Códigos fiscales como en el Convenio se hace referencia al tan mentado principio de la realidad económica, el texto es siempre muy similar: “*Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imposables, se atenderá a los hechos, actos, situaciones o relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes...*”. Entonces, si realmente se analiza la naturaleza del hecho en discusión surge a las claras que las participaciones no resultan un ingreso computable habida cuenta que son detraídas del total de comisiones percibidas por la consignataria y destinadas a los comisionistas. Por otra parte, como ya he señalado en el párrafo anterior, los representantes emiten factura por tales comisiones sobre las cuales la consignataria efectúa la retención total del impuesto sobre los Ingresos Brutos, por consiguiente, si se sigue el criterio explicitado por el fisco nos encontramos que sobre una misma base imponible se está tributando dos veces, por supuesto, este criterio va en consonancia con las características de lo que se denomina un impuesto “en cascada”, el cual resulta totalmente distorsivo y atenta contra todo intento de crecimiento de la economía.

⁴² Abeledo, Carlos; de Avendaño, Carmen y Peloso, Rafael. Material elaborado en la UIA presentado en la Conferencia Industrial 2007.

Consideraciones y recomendaciones finales

La ausencia tanto de definiciones precisas como de homogeneidad en las normas, al momento de determinar el impuesto sobre los Ingresos Brutos mediante la aplicación del Convenio Multilateral y la multiplicidad de interpretaciones emanadas de los fiscos, la doctrina y los organismos de aplicación, contribuyen a incrementar la incertidumbre de contribuyentes y profesionales en ciencias económicas.

El caso desarrollado ha sido una pequeña muestra del universo imperante en materia tributaria con resoluciones, por parte de los fiscos, que encuentran su aval en la norma pero con una realidad que encuentra al contribuyente, que intenta cumplir con sus obligaciones, en un camino incierto, sinuoso y continuamente cambiante ante la diversidad de posturas que adoptan las jurisdicciones en su afán por obtener recursos para sus debilitadas arcas.

El Convenio Multilateral, que intentó en un principio homogeneizar las legislaciones provinciales e instaurar un sistema de coordinación financiera horizontal que fuera capaz de distribuir equitativamente materia imponible entre las distintas provincias, ha quedado obsoleto, las nuevas modalidades de negocios no encuentran en su articulado definiciones claras y certeras que brinden al contribuyente las pautas correctas para la aplicación de la norma a la hora de la determinación de la obligación tributaria.

En síntesis, la realidad nos devuelve jurisdicciones que ávidas de recursos financieros no se detienen a analizar la naturaleza de las operaciones y aplican sistemáticamente la ley sin mayores consideraciones, en el reparo que la Constitución les ha concedido para disponer de las formas y cuantías de los impuestos y contribuyentes a los que sólo les resta estimar los impactos financieros y comerciales que provocarán las posibles determinaciones de los fiscos.

El dictado de una norma que unifique criterios de aplicación para evitar la inseguridad e incertidumbre, en las que hoy se encuentran sumidas las partes involucradas, sería lo deseable en el corto plazo. En el largo plazo, la probabilidad de una reforma tributaria integral, como es planteada por buena parte de la doctrina y los profesionales, parece lejana y casi imposible por los condicionantes políticos y permanentes pujas entre los distintos niveles de gobierno.

Sin embargo, como Nación nos debemos un serio debate y como ciudadanos nos cabe el exigir, a quienes nos representan, el análisis profundo y sincero que deje a un lado intereses de toda índole en la búsqueda mancomunada de una reforma que sea capaz de eliminar las distorsiones económicas que impiden que nuestros productos sean competitivos pero, al mismo tiempo, analice el impacto sobre las economías regionales, la eficiencia y la eficacia fiscal y la posibilidad de una rápida implementación.

Como sostienen Ferullo, Grecchi y Vitta⁴³ “el desarrollo económico de una nación requiere la existencia de un mercado interno integrado.

En palabras de Juan Bautista Alberdi: ***‘un solo territorio para una sola Nación’***.”

⁴³ Claudio Ferullo, Ana María Grecchi y José M. Vitta. “*Principales asimetrías en el impuesto sobre los ingresos brutos*”. p.34.

GLOSARIO

Impuesto: prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.⁴⁴

Impuesto al consumo: grava la demanda de bienes de consumo por los propios consumidores finales.⁴⁵

Impuesto general al consumo: grava en general todo tipo de ventas, prestaciones de servicios y locaciones de obras, introduciéndose en ellos exenciones o reducciones de alícuotas, especialmente a los productos primarios. Este gravamen a su vez se clasifica en acumulativo (grava el valor de venta del producto) monofásico (la tributación se efectúa en una fase del proceso económico: la productiva o la de comercialización minorista o mayorista) o plurifásico (se grava el producto en cada fase del proceso económico: producción, comercialización o distribución).

Impuesto indirecto: existen varios criterios de clasificación uno de ellos sostiene que es aquel que grava manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, tales como el consumo, las transferencias de bienes, el volumen de los negocios. Otro afirma que un impuesto es indirecto cuando se traslada a sujetos distintos del contribuyente de iure, surgiendo la figura del contribuyente de facto, o sea aquel que en definitiva soporta la carga del impuesto al término de todos los procesos de traslación.⁴⁶

Hecho imponible: es el acto o circunstancia fáctica condicionante prevista en forma precisa en la ley y cuyo perfeccionamiento da origen a la obligación tributaria. Es el acto o situación jurídica por la cual la ley obliga a tributar. Para que se configure el hecho imponible debe tenerse en cuenta cuatro aspectos:

- Material: es la descripción objetiva del hecho generador de la obligación tributaria.
- Personal: define al sujeto pasivo del impuesto, es decir al sujeto que debe realizar la descripción objetiva definida materialmente.
- Temporal: indica el momento exacto en que se configura el hecho imponible. Su definición es fundamental a los efectos de establecer la retroactividad, prescripción o vencimiento de pago del gravamen.
- Espacial: describe el lugar en el que se configura el hecho imponible. El mismo se determina teniendo en cuenta los criterios de "atribución de potestad tributaria":
 - ✓ Pertenencia política: principio de la nacionalidad que obliga a los "nacidos".
 - ✓ Pertenencia social: principio del domicilio que obliga a los "domiciliados".
 - ✓ Pertenencia económica: principio de la territorialidad o fuente que impone obligaciones por la tenencia de bienes o realización de actos o actividades dentro de las fronteras de un país o región

Base imponible: representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho, es decir de aplicar una unidad de medida que permita transformar esos hechos en cantidades, a las que se aplicarán las alícuotas o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto.⁴⁷

Interpretación estricta y restrictiva⁴⁸: entre las clasificaciones más frecuentes de la interpretación de la ley se encuentran aquellas desde el punto de vista del resultado a que conduce y así tenemos:

- ✓ Interpretación estricta: aquella que conduce a la conclusión de que el texto legal debe ser interpretado únicamente a los casos que él expresamente menciona, sin extenderse a más casos de los que este contempla ni restringirse a menos de los señalados por el legislador.
- ✓ Interpretación restrictiva: aquella en cuya virtud se desprende que la ley objeto de interpretación debe aplicarse a menos situaciones de las que ella menciona expresamente.

⁴⁴ Carlos M. Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero Volumen I*. Buenos Aires. Depalma. 1976. p. 257.

⁴⁵ Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires. Abeledo-Perrot. 1999. p. 750.

⁴⁶ Ob.cit.p.259-261.

⁴⁷ Ob.cit.p.384.

⁴⁸ https://es.wikipedia.org/wiki/Interpretacion_de_la_ley

ANEXO

Entrevistas

1. Entrevista al Sr. Andrés Mendizabal

Presidente de la firma consignataria A.J. Mendizabal S.A.C.M y A. desde 1994. Egresado como Contador Público de la Universidad de Buenos Aires. Ocupó la presidencia del Centro de Consignatarios de Productos del País de manera honoraria en dos oportunidades y prestó sus conocimientos profesionales formando parte de numerosas comisiones asesoras honorarias. En distintos períodos fue Consejero Titular de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires. Desde el 2002 integra el Consejo Directivo de la Cámara Argentina de Consignatarios de Ganado. El diario la Nación lo ha definido como *“Hombre de campo por donde se lo mire, tanto en la condición de productor como en la de esa prolongación de la actividad ganadera que es la de consignatario, Andrés Mendizabal venera su trabajo por las mismas razones que amaron su padre y su abuelo del mismo nombre”*.

Silvia González: **Fundamentalmente quería conocer su opinión sobre el caso Consignaciones Ganaderas, en particular, respecto de la resolución del fisco en impugnar la deducción de las comisiones participadas.**

Andrés Mendizabal: *Es un tema en el que creo que la resolución, por parte de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad de Buenos Aires ha sido totalmente injusta, porque ya de por sí Ingresos Brutos, que es la continuación del viejo Impuesto sobre las Actividades Lucrativas y tomando la definición de, quien fuera mi profesor en la facultad, el Dr. Dino Jarach, se trata de un impuesto feudal que no tiene ninguna lógica. Además, como contribuyentes estamos pagando otros tipos (y con esto me estoy desviando un poco de la cuestión) de impuestos, por ejemplo: el impuesto a las ganancias, que es nacional y se redistribuye a todas las provincias, estamos pagando el impuesto al cheque que también se coparticipa, estamos pagando el IVA, más los ingresos brutos provinciales que en definitiva no tiene ninguna razón de ser o sea, si uno estudia la teoría y la filosofía impositiva se va a dar cuenta que es totalmente fuera de lugar, hasta yo diría exagerado.*

Silvia González: **Podría precisar brevemente, para aquellos que no conocen la actividad, cómo se componen los ingresos de una casa consignataria y qué son las participaciones a representantes.**

Andrés Mendizabal: *Nosotros percibimos una comisión por nuestro trabajo, la actividad consignataria está tipificada en el Código de Comercio, así que bajo esta cobertura legal es como actuamos y de esa comisión participamos a la gente que trabaja con nosotros en el interior del país, que muchas veces son aquellos que consiguen quien quiere vender su hacienda o quien quiere enviarla al Mercado de Liniers o hacer otro tipo de ventas con destino a faena y también están los que se encuentran en contacto con los desean comprar algún lote de hacienda, en virtud de ello y de un arreglo tácito que tenemos, se distribuye el porcentaje de comisión que cobramos nosotros con ellos, hago estas precisiones en términos generales, cabe aclarar que la AGIP actúa sólo sobre lo que se percibe en el Mercado de Liniers, pero hago una explicación generalizada. En el Mercado de Liniers, una particularidad que me gustaría comentar, es que la participación que le damos a aquellas personas que, como comentaba recién, actúan con nosotros, es percibida de la comisión que nosotros le cobramos al vendedor y, en este caso digo bien “vendedor” porque el comprador en el Mercado de Liniers no paga comisión.*

Silvia González: **Volviendo al caso, usted opinó que la actitud del fisco fue injusta y que el impuesto es feudal y sin sentido, pero ¿por qué no comparte la postura del organismo?**

Porque entiendo que esa comisión paga doblemente el impuesto que ya está establecido, primero lo hace la consignataria y cuando la recibe o la percibe el representante a su vez vuelve a pagarlo, lo cual es totalmente fuera de lugar, lo único que se demuestra aquí es lo fiscalista, en detrimento del contribuyente, que es la AGIP. Estoy seguro que si uno recurriera a la justicia o al tribunal especial que trata estos casos sería ganado ampliamente, porque desde cualquier punto de vista, no resiste ningún análisis, pero muchas veces se piensa, bueno meternos de nuevo en problemas legales, que abogados, que expedientes, en cosas que llevan más tiempo y no lleva a cabo acciones, sin embargo, pienso que algún día esto se va a clarificar a dilucidar y sería mucho más lógico que este impuesto se eliminara porque es totalmente distorsivo. Si los impuestos que cobra la Nación son coparticipables, no sé porque en este caso las provincias y la Ciudad de Buenos Aires tienen que tener un impuesto propio amén de todos aquellos impuestos municipales que también cobra.

Silvia González: **Usted señala la actitud fiscalista del organismo recaudador, el interés de recaudar por encima de la capacidad contributiva del contribuyente, ¿considera que primeramente debería analizarse la realidad económica de los hechos?**

Andrés Mendizabal: *¿Cuál es el ingreso de la sociedad según el fisco? El ingreso bruto. No aceptan lo que es el ingreso neto pero el ingreso bruto ya, e insisto con el tema, tributa el impuesto y el neto, es decir, lo que le va a corresponder a cada una de las personas que trabaja con el consignatario, que son cada uno de los destinatarios / personas de esa parte de la comisión que se redistribuye, también va a volver a pagarlo una vez más. Entonces señores ¡pongámonos de acuerdo, esto no puede seguir así! Aparte de ser injusto creo que atenta contra la actividad y contra la libertad de aquel que está ejerciendo una actividad lícita, que está ejerciendo el comercio. Esto se convierte en un castigo para aquel que ejerce el comercio cumpliendo con todas las cuestiones comerciales e impositivas controladas por la legislación respectiva. Esto lleva a un mercado marginal, porque no olvidemos que el impuesto tiene un gran peso en los costos empresariales, si el ingreso bruto tiene un gran peso, ganancias tiene su peso, el IVA tiene su peso, entonces la gente opta por trabajar marginalmente y este hecho no lo vengo a descubrir yo, está en los libros: ante una mayor presión impositiva hay una mayor evasión fiscal.*

Silvia González: **Respecto de los regímenes de recaudación, esto es retenciones y percepciones, ¿considera que perjudica la comercialización? ¿se constituyen en trabas al momento de cerrar una operación a causa de las alícuotas que se aplican? Los clientes, ¿cómo reaccionan ante esto? ¿optan por operar con aquellos que no les retienen o perciben?**

Eso ocurre, nosotros tenemos que efectuarles las retenciones del impuesto, cosa que no entiendo; se dice que el fisco lo implementa para asegurarse la recaudación del gravamen y así evitar la evasión. Hoy en día fácilmente se puede verificar, si realmente quisieran controlarlo, si el contribuyente ingresó el impuesto, es realmente muy fácil. Hoy los sistemas informáticos están muy desarrollados y son realmente efectivos y el fisco puede perfectamente realizar entrecruzamiento de datos. Por otro lado, estos regímenes funcionan como pagos a cuenta del tributo, como adelantos, como en el impuesto a las ganancias son los anticipos, ahora ¿por qué debemos adelantar si todavía no sabemos si tendremos ingresos que grabar? Este mecanismo desfinancia al contribuyente porque se le exige que cuente con fondos que no posee o que necesita para invertir en su negocio para seguir trabajando y que en muchos casos se transforman en saldos a favor irrecuperables porque se prefiere no reclamar al fisco para evitarse fiscalizaciones que siempre concluyen con diferencias a favor del organismo recaudador. Los pagos a cuenta y los anticipos fue una idea de hace muchísimos años, yo lo recuerdo, en épocas de períodos inflacionarios altísimos, hoy han ido decreciendo, no son comparables, cuando el fisco terminaba de recaudar el impuesto o los recaudaba, mejor dicho, a fin de año, la inflación hacía que esa recaudación fuera “chaucha y palitos”. Por esa razón hicieron los adelantos, hoy no tienen razón de existir. Toda esta situación, la palabra que me surge siempre para describirla, es distorsiva y atentan contra la actividad normal. Porque lo que realmente debería hacerse es alentar la actividad, alentar la producción, alentar que todos estén trabajando dentro del marco que establece la ley y con todo esto lo que obligan es a que la gente esté en muchísimos casos, como no tienen nada que perder (el agente de recaudación sí tiene mucho que perder porque está muy controlado), vayan por otros canales: será el de la evasión, será el de la elusión, no sé. Se alejan de trabajar con aquellos que están obligados por el concepto que tienen del trabajo y por el control que tienen de las diferentes legislaciones de hacerlo de la manera correcta.

Silvia González: **Me interesa conocer y, saliendo un poco del caso de Consignaciones Ganaderas, su postura, si ha pensado sobre el tema, respecto al accionar de las distintas jurisdicciones sobre los contribuyentes que tributan de acuerdo a las normas del Convenio.**

Yo lo que entiendo es que se trata de un impuesto que viene con una mala implementación desde el principio, de las viejas actividades lucrativas que si mal no recuerdo fueron desde el año 1949. ¿Por qué digo esto? Porque acá es tratar, cada jurisdicción, de obtener el mayor rédito de este impuesto y el tratar de obtenerlo se genera una lucha y por más que se haya establecido los organismos de aplicación, muchas veces pasan por arriba de la Comisión Arbitral o Plenaria y se le dice al contribuyente “primero pague y después proteste” y después cuando usted protesta nunca le van a devolver nada. Me da toda la sensación, y utilizando a lo mejor una palabra un poco dura, es como un salvajismo, que tiene que ver con todas las necesidades financieras que tienen las diferentes provincias, con el malgasto que se ha hecho de la parte recaudatoria. Las provincias recaudan impuestos y les coparticipan impuestos. Ahora qué hacen con todo ese dinero yo no sé, porque si uno se deja llevar por las mejoras que pueda haber en la parte educativa, en la parte sanitaria, en las rutas en todo lo que sea servicios para los habitantes de las diferentes ciudades o diferentes pueblos, todo eso ha quedado en la nada. Entonces este impuesto

es muy distorsivo porque recae sobre aquel que está trabajando correctamente y en las condiciones que exige la ley, pero lo que se recauda no luce, es decir yo no sé dónde va a parar, aunque puedan demostrarlo técnicamente, en la práctica no se observa. Uno recorre los diferentes lugares del país todo eso no lo ve y tampoco ve, comparando con otros países mucho más desarrollados que tiene tasas impositivas altísimas, todo lo que se recauda volcado en obras y en el bienestar para la población. Acá creo que se recauda muchísimo y se aplica muy mal, fundamentalmente con este impuesto, en este momento no recuerdo, qué entidad o legislativamente quiénes son los encargados de controlar su recaudación y su aplicación, para que no se diluya. Evidentemente yo no sé en qué se gasta pero se diluye. Cada provincia tiene sus municipalidades y cada municipalidad su impuesto municipal también, además de la tasa vial, que tal como lo expresa su nombre "tasa" es para un fin determinado, en este caso para acondicionar los caminos vecinales que no lo hacen tampoco. Entonces uno se dirige a la autoridad máxima de un pueblo que es el intendente y le responde que destina lo recaudado a un hospital, a un asilo de ancianos, pero ¡la producción tiene que moverse! y ¿cómo se mueve la producción si no hay caminos? Entonces tienen que estar los particulares, aparte de pagar la tasa vial, contratando empresas para que arreglen los caminos. Aparte de lo que uno considera como impuesto distorsivo yo creo que el control de la aplicación, el control del destino de esos fondos que se recaudan es un punto fundamental, o sea para ver cuál es el destino correcto de ellos.

Silvia González: **Su propuesta cuál sería ¿derogar o reemplazar este gravamen?**

Andrés Mendizabal: Yo lo derogaría. Ese impuesto no tiene razón de ser, tiene un fin, en mi opinión, no recaudatorio sino confiscatorio. No puede haber impuestos sobre impuestos, eso lo hemos aprendido desde la escuela secundaria comercial, donde nos decían que los impuestos no pueden ser aplicados uno sobre otro. Hoy todo eso se ha olvidado, le cobran un impuesto sobre los celulares, que le dicen estar destinado a construir una cancha de football para que los chicos jueguen a la pelota en no sé dónde. Los legisladores enseguida inventan, como a ellos no les importa, no les duele en sus bolsillos, un impuesto para determinada actividad que en realidad no sé si termina en esa actividad.

Silvia González: **Muchos opinan reemplazar el gravamen por un IVA provincial, ¿qué opina de ello?**

Andrés Mendizabal: El IVA, cuando comenzó la idea de aplicarlo en Argentina, se pensaba hacerlo a tasas razonables y en ese momento, a raíz de una opinión que me solicitaron, sostuve que no era conveniente para la actividad agropecuaria; me respondieron que estaba equivocado porque se iba a poder deducir, me decían que si pagaba el IVA de determinada cosa que compraba después lo iba ir deduciendo. ¿En qué terminó? que hoy en día usted vende cereales en la actividad productiva, o vende oleaginosas, o lo que fuere cosechado en el campo y le retienen el IVA. Le reintegran una mínima parte y después tiene que rogar para que se le completen el saldo de lo que le retuvieron. En la actividad agropecuaria (fijese se aplicaba en la ganadería al 21%) era muy grande la evasión que existía porque los que compraban y tenían que pagar el 21%, más percepciones, debían deshacerse de una montaña de dinero que después desaparecía, entonces para evitar que siguiera esa evasión lo tuvieron que bajar al 10.5%.

Silvia González: **Entonces a su criterio no sería ésta la solución...**

Andrés Mendizabal: No sé si no sería la solución o habría que estudiarlo de diferente manera. Yo soy más partidario del sistema que tiene implementado Estados Unidos, del tax que es en el momento de consumir final se paga el 2%, el 1% ó el 5%, lo que corresponda. Estos impuestos como el IVA realmente a mí no me convencen de ninguna manera. Es un impuesto que ya se ha convertido en un impuesto directo, perdió las características que tenía en su origen.

Silvia González: **Por último, como cierre de esta entrevista ¿cuál sería su reflexión final?**

Andrés Mendizabal: A mi parecer, la sencillez del impuesto es fundamental y con la sencillez del impuesto hay que lograr que todos tributen. Con uno o dos impuestos sencillos y logrando que todos tributen es más fácil de recaudar. Si estamos inventando impuestos a cada rato y después, como usted ve, hay que hacerle continuos parches, continuas reformas, que para tal tributo una alícuota más baja, para otro más alta y así sucesivamente termina siendo un engorro. Soy partidario de que paguemos ganancias, me parece que está bien, pero que paguemos todos ganancias y que todo sea controlable y coparticipable. Para una sociedad que quiere despegar si uno quiere que la actividad productiva avance y que la actividad económica se incremente veamos la parte impositiva porque es fundamental. Es la que puede alentar o desalentar cualquier emprendimiento. He visto empresarios que estaban estudiando realizar un proyecto de inversión que a la hora de analizar la carga tributaria lo ponían en la balanza y se inclinaban por otro tipo de actividad o directamente efectuarlo en otro país que les faciliten las cosas. Es triste pero así funciona.

2. Entrevista al Contador Jorge Alberto Poggi

Contador Público Nacional egresado de la Universidad de Buenos Aires en 1967. Nacido el 7 de mayo de 1945. Comenzó sus primeros pasos como profesional en el Estudio del Dr. Lorenzo Sueta en el año 1968. En 1985 abre su propio estudio contable-impositivo. Colaboró en las publicaciones de las revistas Información e Impuestos. Ejerce el cargo de Síndico en la firma Consignaciones Ganaderas S.A.

Silvia González: En los años de vigencia del Convenio Multilateral ¿cuál ha sido su experiencia y qué opinión le merece su aplicación?

Jorge Poggi: *La práctica lo que ha demostrado, desde el año '64 hasta aquí, con el convenio Multilateral es, que en principio, cada provincia tenía un criterio uniforme respecto de alícuotas. Toda la actividad primaria pagaba el 1% y toda la actividad industrial pagaba el 1,5%, esto era así desde el sur hasta el norte y desde el este al oeste, las alícuotas, si bien cada provincia podía establecer una distinta, estaban todas iguales. El Convenio se respetaba bastante, es decir todas las provincias que adherían a él aplicaban sus normas, es decir, no interpretaban el Convenio a su gusto. Se aplicaba prácticamente en forma uniforme y no había demasiadas complicaciones. Después la Comisión Arbitral empezó a cambiar cada tanto las interpretaciones, que sujeto-convenio, que sujeto-actividad y cada cambio de criterio implicaba un drama para cada jurisdicción y sobre todo para el contribuyente.*

Silvia González: ¿Podría explicar estos criterios que acaba de mencionar?

Jorge Poggi: *El criterio convenio-sujeto sostiene que cuando una empresa entra con alguna actividad al Convenio Multilateral, todas las actividades entran en el Convenio Multilateral. Por otra parte, la postura convenio-actividad considera que el Convenio debe aplicarse sólo sobre aquellas actividades que se realicen en más de una jurisdicción mientras que las que no cumplan con este requisito tributarían como locales, es decir no estarían alcanzadas por el Convenio. Ejemplo: tengo un campo en la provincia de Buenos Aires, otro en la provincia de Córdoba y la administración en Capital. El campo en la provincia de Buenos Aires es propio, lo exploto, vendo, me retienen Ingresos Brutos, pago Ingresos Brutos, aplico el Convenio Multilateral por los gastos de Capital Federal y por los de Córdoba, pero el campo de Córdoba lo arriendo, cobro un arrendamiento. Es decir, desarrollo dos actividades diferentes: explotación agropecuaria en provincia de Buenos Aires y en Córdoba, arrendamiento. Cuando la provincia de Córdoba inspecciona, no admite la aplicación del Convenio Multilateral para los ingresos de Córdoba, considera que el ingreso del alquiler corresponde a una actividad no alcanzada por el Convenio Multilateral, no es parte de un proceso único e indivisible que requiera su aplicación y además que el ingreso por alquiler se corresponde con una actividad desarrollada exclusivamente en la provincia de Córdoba, en síntesis adhiere a la postura convenio-actividad. La Capital Federal, indirectamente, también participa del mismo criterio. Sin embargo, la provincia de Buenos Aires, a quien tal criterio no le conviene porque deja de percibir sobre el alquiler de la provincia de Córdoba, impugna la posición de esta última y afirma su postura sujeto-convenio, cuando una actividad entra en Convenio, todo está en Convenio; conclusión: pague también en la provincia de Buenos Aires.*

Silvia González: ¿Qué inconveniente genera, en su opinión, la aplicación del convenio-sujeto?

Jorge Poggi: *Genera una doble imposición sobre el mismo ingreso porque se está considerando el sujeto no la actividad. Hay fallos importantísimos sobre este tema como los de la firmas Petrobras, Canale e Iriarte.*

Silvia González: ¿Cómo debería proceder entonces si el contribuyente atribuyó todo a Córdoba y ahora debe redistribuir los ingresos acorde a las pretensiones de Buenos Aires?

Jorge Poggi: *El contribuyente desde aquella época, me refiero a los años '70, para acá, no se hacía demasiado problema si erraba o se equivocaba en la distribución de ingresos según el Convenio, porque las normas mismas permiten o disponen que cuando hay diferencias en la aplicación del Convenio, el contribuyente no tiene por qué pagar a otra jurisdicción, sino que son las jurisdicciones entre sí las que deben subsanar el inconveniente para redistribuirse esos ingresos, esto es lo que estipula el denominado Protocolo Adicional, que de más está decir que es una disposición que jamás entró en vigencia. Entonces hoy si se genera esta situación, viene una jurisdicción y dice "usted a mí me paga y si puede, después se lo reclama a la otra o le queda un saldo a favor en la otra jurisdicción". Es el contribuyente quien debe encargarse de rectificar, redistribuir y reclamar a quien corresponda. Sin embargo, esta circunstancia en el pasado tampoco era un drama para el contribuyente porque no existían ni retenciones ni percepciones, entonces pagaba lo que correspondía y nada más. Si se generaba un saldo a favor por ese tema, se des-*

contaba de los próximos pagos. Después vinieron las retenciones, ya con ellas se comienza a complicar un poco la situación del contribuyente en estos casos, si bien no eran lo que son hoy.

Silvia González: **¿Por qué la aparición de las retenciones complejizaron este cuadro de situación?**

Jorge Poggi: *Las retenciones, en general, trataban de cubrir la alícuota que le correspondía al contribuyente. Hubo una etapa en que, por ejemplo, en la provincia de Buenos Aires cuando se estaba en el artículo 2º, se podía comunicar cuál era la alícuota correspondiente a la actividad con la que se determinaba, por Convenio, el impuesto para la provincia y entonces, la jurisdicción retenía según ese porcentaje. Cuando se vendía en Capital Federal, se aplicaba el artículo 13 y automáticamente se retenía del 15%, el 1% y el ingreso del gravamen estaba cumplido. Entonces ¿qué ocurría? Era muy difícil llegar a tener saldos a favor porque las retenciones estaban bien calculadas y no había percepciones bancarias, no existía el denominado SIRCREB (Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias) ni nada que se le parezca.*

Silvia González: **¿Puede explicar de qué se trata este sistema de recaudación bancaria?**

Jorge Poggi: *Sobre llovido, mojado... hizo su aparición el SIRCREB y ahí es donde empezó todo el caos. El SIRCREB vino a, si se me permite el término, "despatarrar" absolutamente todo, porque no tiene ninguna relación con el hecho imponible ni con la capacidad contributiva del contribuyente.*

Silvia González: **Por este mecanismo se retiene sobre todos los depósitos en cuenta que posea el contribuyente, es decir que no discrimina cuáles de esos ingresos corresponden a la actividad y cuáles no, cuando claramente el Convenio establece que serán grabados aquellos ingresos provenientes de la actividad objeto del gravamen.**

Jorge Poggi: *Efectivamente. Te comento un caso típico que nos tocó en los inicios del SIRCREB. Una persona deposita en un expediente un millón de dólares por la compra de un campo en un remate judicial. El juzgado interviniente le informa a esta persona que ese depósito no corresponde a esa cuenta, sino que debe efectuarlo en otra, por lo que le transfieren nuevamente a su caja de ahorros. Cuando el depósito se acredita en su caja de ahorro, el banco le retiene por el SIRCREB, generándole entonces un saldo a favor que no iba a aplicar jamás. Hubo que poner un abogado para recuperarlo y se recuperó pero por exceso de saldo a favor, pero el contribuyente tuvo que pagar un abogado... Este régimen dio pie a todas las jurisdicciones para que sus bancos provinciales funcionen como sus agentes de retención sobre los depósitos de todo el país. Entonces un contribuyente con cuentas bancarias en distintas provincias le terminan reteniendo en Tucumán, Corrientes, Córdoba, etc., le retienen acá y allá y evidentemente se produce un saldo a favor que no se va a recuperar jamás.*

Silvia González: **Ahora, como asesor tributario de Consignaciones Ganaderas y como involucrado en todo lo que fue el análisis del tema para establecer la posición de la firma, me interesaría conocer su parecer respecto del tratamiento de las participaciones.**

Jorge Poggi: *Este tema de las participaciones es un tema más complicado que va más allá de si son o no deducibles. Es reconocer si el Impuesto a los Ingresos Brutos es un impuesto en cascada, esto es, que graba tantas etapas como actividades hay sin mayores contemplaciones o si hay casos en los que se debe admitir que un mismo ingreso no puede pagar dos, tres o cuatro veces, porque sería ridículo. En estas situaciones se permite, como en la provincia de Buenos Aires, Córdoba y demás, que cuando un ingreso, una comisión en este caso, se divide en dos porque uno es el que cobra y luego le participa al otro, si los dos pagan su ingreso bruto lo hacen sobre lo que efectivamente perciben. El que cobró y participó, no percibió 100 sino que recibió 60. Eso es lo lógico. Lo contrario es suponer que el que cobró, recibió el total y es lo que importa y la participación es un gasto no es un menor ingreso, eso es lo que dice la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. La jurisdicción sostiene que la comisión que se paga o se participa al comisionista no es una deducción del ingreso, es un gasto, por lo tanto, los gastos no se deducen de la base imponible. De esta forma uno tributa sobre el 100% y el otro, sobre el 40%, en total se termina pagando sobre el 140%. No es que la AGIP, porque uno tenga que pagar sobre el 100%, el otro no va a pagar, no de ninguna manera, nosotros pagamos el 100% y el representante a su vez paga sobre lo que recibe, total: la base imponible concluye siendo del 140% y, en los dos casos, la alícuota es la del comisionista, es decir, es una alícuota alta porque se supone que no hay gasto.*

Silvia González: **¿Por qué hay tantas alícuotas?**

Jorge Poggi: *Primero se definieron las alícuotas en el 1% para las actividades primarias porque tenían poca rentabilidad y muchos gastos de producción, entonces no era factible cobrar una alícuota del 3%*

sobre el ingreso bruto porque se llevaba toda la ganancia. Para las actividades de servicios se definió una alícuota del 3% porque se suponía que algo de gastos tenían pero ya el ingreso que percibían era un poco más elevado y después estaban todos los servicios castigados, como los hoteles alojamientos y demás, que les imponían el 7, el 8, el 10 y hasta el 12% porque suponían que lo que recibían era todo ganancia. Cuando se graba la actividad de consignación, es decir las comisiones y demás ítems que perciben las consignatarias, con una alícuota alta, porque es alta, es porque se suponía que prácticamente no tiene gasto, es decir, es un servicio cuya rentabilidad es prácticamente sobre el total. Es por esta razón que la provincia de Buenos Aires permite descontar la participación al comisionista, porque de lo contrario, el ingreso no es neto, es un ingreso muy bruto que tiene casi la mitad de su valor participado a un tercero y entonces se produce la doble imposición. Lo que yo quise en su momento es profundizar, en la Capital Federal, si existía bibliografía sobre esta temática pero recuerdo que cuando se tuvo que contestar el planteo del fisco no se encontró demasiado, esa fue una de las razones por la que nos allanamos a las pretensiones de la jurisdicción, aprovechando la moratoria. Igualmente se presentó todos los argumentos que defendían nuestro criterio a los efectos de impugnar lo actuado por la Ciudad y explicando las causas que llevaban a que descontáramos las participaciones, luego cuando salió la moratoria nos planteamos si seguir discutiendo nuestra posición o tomar este beneficio y se decidió finalmente, como en muchos casos, que era conveniente cerrar el caso allí y pagar las diferencias reclamadas. Sin embargo, en mi opinión, el tema no está cerrado. A nosotros se nos comenta que nuestros colegas tributan sobre el total, pero sinceramente yo tengo mis dudas...

Silvia González: **Bueno, sabemos de una casa consignataria que descuenta la totalidad de las participaciones, incluyendo las correspondientes a Capital, a la provincia de Buenos Aires. Volviendo al tema de las participaciones, usted afirma que el planteo de AGIP conduce a tributar dos veces sobre la misma base imponible, por un lado tributa Consignaciones Ganaderas y por el otro el propio comisionista, a quien se le retiene la totalidad del impuesto.**

Jorge Poggi: *Es así como funciona, fijate que el comisionista no tiene escapatoria, si él tuviese que participar a su vez a otro, estaría en nuestra situación. En nuestro caso no nos retienen sobre el total, porque somos agentes de retención, pero tenemos que pagar sobre el total porque no nos permiten descontar la participación, por lo tanto, obligan a que se utilice el artilugio de descontar en provincia de Buenos Aires todas las participaciones, incluida la de Capital.*

Silvia González: **La letra de la norma tampoco dice que sea incorrecto este proceder...directamente nada dice sobre el particular, por lo que queda a la interpretación del contribuyente, ¿no es así?**

Jorge Poggi: *Por supuesto, por esto comentaba que cuando ponen al contribuyente entre la espada y la pared lo empujan a que interprete lo que le conviene a su caso en particular y mejor no preguntemos a la Comisión Arbitral... Porque sinceramente el triste papel que está cumpliendo la Comisión Arbitral con los cambios de criterio es lamentable. Sin ir más lejos, algo que todos dábamos por sentado que era un tema resuelto: dónde se realiza una operación. En mi caso cuando me toca leer sobre el tema, tiemblo!! Porque digo pero "esto no es lo que se viene aplicando!!".*

Silvia González: **Bueno este es uno de los temas sobre el que quería su impresión, en especial sobre los denominados "remates por pantalla". La provincia de Buenos Aires considera que la venta se efectúa al momento en que se baja el martillo y allí debe liquidarse el impuesto. Sin embargo, las consignatarias lo liquidan al momento de facturarse la operación, el argumento que esgrimen es la falta de documentación que avale la venta; al momento de la bajada de martillo lo único que existe es un acuerdo de palabra, entonces se preguntan ¿cómo se puede tributar en base a "un acuerdo de palabra"?**

Jorge Poggi: *Este es otro de los tantos temas en que el fisco opina con un total desconocimiento de la realidad...*

Silvia González: **Pero entonces, ¿por qué no aplican el llamado principio de la realidad económica tanto en este tema como en las participaciones?**

Jorge Poggi: *Ellos lo utilizan a su conveniencia. Los fiscos aplican la realidad económica cuando el contribuyente se las ingenió para pagar menos, entonces esgrimen que la realidad económica indica otra cosa. Ahora cuando es el contribuyente quien requiere al fisco que analice cuál es la realidad económica en su caso puntual ¿cobro yo la participación o no? Ahí ni siquiera se la considera. Siempre he sostenido y lo he charlado con los directivos de Consignaciones Ganaderas, que nosotros cobremos nuestra comisión neta y que el comisionista cobre su participación neta, la respuesta es que no es posible. ¿Por*

qué? Porque comercialmente la cara la pone Consignaciones y el cliente no tiene por qué saber que uno participa comisiones. Entonces ante esta situación no tenemos salida. Tenemos que reconocer que tendríamos una posibilidad de corregir esta circunstancia legalmente, porque que dos personas facturen comisión es perfectamente legal, pero no se puede porque la actividad comercial no lo permite. Los usos y costumbres vienen así inveteradamente, entonces nadie va a modificar esos criterios por el solo hecho de ingresos brutos.

Silvia González: Reiterando mi pregunta anterior respecto de los remates por pantalla, ¿qué opinión le merece el planteo de la jurisdicción? Porque partamos del hecho que en el código fiscal de la provincia no hay nada legislado al respecto, en este caso ¿qué disposición se aplicaría supletoriamente? ¿El Código Civil y Comercial quizás?

Jorge Poggi: Yo siempre parto desde otra base: cuando no hay perjuicio fiscal es irrelevante que se haga en la bajada del martillo o con la entrega, es una cuestión de plazos simplemente. El fisco no debe interferir en un proceso de liquidación comercial por el solo hecho de que a alguien se le ocurrió que el hecho imponible se perfecciona con la bajada del martillo, cosa que no existió nunca. Ahora, ¿tiene el fisco facultades para cambiar esto? Sí, las tiene. ¿Debe usarlas? Bueno, debería ser un poco más prudente.

Silvia González: En definitiva en toda esta cuestión no hay ley que disponga una u otra cosa.

Jorge Poggi: En todo este tema del comercio electrónico, por pantalla y demás ha habido interpretaciones de todo tipo. Ahora todo es presunción. Entonces volvemos a lo mismo, se presume, el fisco presume, la Comisión Arbitral presume y la ley no dice "presuma" y ahí volvemos otra vez ¿quién legisla? ¿La Comisión Arbitral legisla? Sí, legisla. Legisla a cada rato, porque cuando el contribuyente impugna una determinación del fisco lo hace ante la Comisión Arbitral, entonces ellos van a decir que todas las resoluciones que toma el organismo forman parte del cuerpo normativo y que está la ley, el reglamento, las resoluciones y la Comisión Arbitral. Todas las resoluciones de la Comisión Arbitral son, supuestamente, obligatorias, pero los fiscos no las acatan porque no les conviene. Entonces uno se encuentra con que un fisco aplica una cosa, otro fisco que aplica otra cosa. Uno debería tomarse el trabajo de revisar cuántas resoluciones ha dictado la Comisión Arbitral durante 25 años y cuántas ha sacado este último tiempo. Antes la Comisión no tenía demasiado protagonismo, estaba muy quieta, no existía, no molestaba, interpretaba raramente sobre ciertos temas y generalmente las interpretaba bien para que todo el mundo las aplicara correctamente. Ahora es como un ente aparte, yo sostengo, supongo, creo que está influido por los grandes estudios que pleitean, es decir que viven de eso, y que entonces cada modificación de criterio de la Comisión Arbitral es una gran cantidad de trabajo para los grandes estudios.

Silvia González: Otro tema que quedó planteado por los inspectores, en el análisis que efectuaran de las liquidaciones de Consignaciones Ganaderas y, que podría ser material para una futura impugnación del fisco, es el régimen de atribución empleado por la firma. La Ciudad considera que los ingresos atribuibles a la jurisdicción deben efectuarse con arreglo a lo que dispone el artículo 2° del Convenio.

Jorge Poggi: Método que nosotros no aplicamos. Nosotros los ingresos de Capital lo atribuimos íntegramente a Capital, aplicamos el criterio de convenio-actividad, no sujeto-convenio.

Silvia González: En los ingresos atribuibles sólo a Capital, ¿podría considerarse a la firma como contribuyente local y para aquellas actividades que se desplieguen de forma interjurisdiccional aplicar el Convenio?

Jorge Poggi: El tema de si puede coexistir, la coexistencia de los dos regímenes, local y Convenio, es un tema que nunca tuvo solución y podría afirmarte que hace 20 o 30 años que la cuestión se planteó con los alquileres. Por ejemplo: una persona cobra su alquiler en Capital Federal y tiene domicilio en Capital Federal y luego desarrolla una explotación agrícola en su campo que es alcanzada por el Convenio. Los alquileres no están comprendidos en el Convenio, son de Capital ¿se puede liquidar los alquileres como local y el resto por Convenio? No. Se es local o se es de Convenio. ¿Cómo se solucionó esto? La persona se inscribía en Convenio y cuando se declaraba el ingreso por los alquileres, se atribuía el 100% a Capital, que es en definitiva nuestro procedimiento con las comisiones en Capital. Siempre se procedió así porque no te da la solución de ser alternativamente o simultáneamente de Convenio y local. De este hecho se toman los partidarios del sujeto-convenio que sostienen que todo entra en Convenio, inclusive lo cobrado en Capital, pero ¿si todos los gastos son de Capital?, "apliquen Convenio", se nos dijo. Nosotros hicimos el ejercicio: gastos 100% de la Capital, ingresos 100% de la Capital, coeficiente de la Capital 100%, llegamos a lo mismo aplicando el Convenio. ¿Se puede aplicar como quiso Petrobras un Convenio por

actividad? No, no lo permitieron. Entonces cortan el camino, hay que participar a las otras jurisdicciones los ingresos de la Capital Federal que no tienen nada que ver con el criterio único de atribución porque el Convenio resulta aplicable cuando hay un proceso único e indivisible si no lo hay, no hay Convenio. Los defensores del convenio-sujeto afirman: basta que una actividad entre en Convenio es suficiente para que todo quede alcanzado por él y eso es una barbaridad. Son temas que no tendrán nunca una solución. Una vez se produjo una interpretación a favor del convenio-actividad, ya sea como contribuyente local o lo que fuere, la Comisión Arbitral falló diciendo que lo correcto es convenio-sujeto, entonces otra vez aquél criterio perdió su valor. Sin embargo, los jueces lo aplican. Yo lo he aplicado en otra consignataria en oportunidad de una inspección por parte de la provincia de Córdoba, venían justamente a fiscalizar los arrendamientos en esta jurisdicción y la pregunta inmediata fue "suponemos que no ha aplicado el Convenio aquí...", mi respuesta fue que no y se fueron tranquilos, yo estaba seguro que venían por eso, ¿cómo iba a participar a Buenos Aires de los alquileres de Córdoba? De ninguna manera. Obviamente aproveché la oportunidad para subrayar que eso no era lo que había resuelto la Comisión Arbitral, pero no les importó demasiado esa circunstancia.

Silvia González: **Esto no quita que mañana la provincia de Buenos Aires reclame lo que le corresponde de esos alquileres...**

Jorge Poggi: *Ese es el miedo que tenemos siempre.*

Silvia González: **Ante esa posibilidad, ¿no cabría la aplicación del Protocolo?**

Jorge Poggi: *Yo se lo dije a cuánto inspector vino y se me rieron en la cara...*

Silvia González: **¿Qué puede decir respecto de la sustitución de este gravamen por un IVA provincial?**

Jorge Poggi: *Siempre me pregunté por qué no se podía aplicar la norma que proponía Dino Jarach de que fuera un impuesto nacional, la sobretasa al IVA coparticipable. Sencillamente porque las provincias se desconfían entre sí para la distribución y porque a su vez todas las provincias le desconfían a la Nación. Hoy las provincias están reclamando para sí más coparticipación porque afirman que le retacean fondos. Cuando la provincia recauda sus propios ingresos brutos, dice "yo ya recaudé lo mío entonces no tengo el problema de que la Nación me escatime fondos". Sin embargo, igual le siguen pidiendo a la Nación que les envíe más plata porque la de los ingresos brutos no alcanza y como no les alcanza, continuamente incrementan las alícuotas y eso sí que es peligroso y no sé si existen límites. Hay múltiples planteos, por ejemplo, con respecto al SIRCREB, de inconstitucionalidad que de hecho se están tramitando pero nadie les presta demasiada atención.*

Silvia González: **Otra controversia en la aplicación del Convenio se da entre las jurisdicciones productoras y comercializadora, ¿qué opina?**

Jorge Poggi: *La aplicación del artículo 13, que fuera en otro tiempo, tan pacífica durante muchísimo tiempo, en donde no existían problemas de interpretación sobre qué pasaba con el 15%. Históricamente ese 15% se daba a la jurisdicción de venta directamente, si salía de Buenos Aires a la Capital, se lo daba a la Capital, si de Buenos Aires salía hacia Córdoba, ese 15% se le daba a Córdoba, se trataba de una aplicación específica. No es lo que dice el Convenio y no es lo que dice la Comisión que hay que aplicar. Ellos dicen que el 15%, cuando la venta se realizó entre varias jurisdicciones, hay que distribuirlo de acuerdo a un artículo 2° específico en base a un coeficiente de gastos. Los que han querido aplicarlo se han vuelto locos y ha salido cualquier cosa... y yo sostengo que no ha sido ese, el criterio de los distintos fiscos. Si nos fijamos en Capital, que era la más importante, y luego se dio en Córdoba o Santa Fe, no lo recuerdo bien, cuando se vende una hacienda que proviene de otra jurisdicción, la jurisdicción retiene directamente el 1%, sobre el 15%, ¿por qué? Porque se va a tributar sobre el 15%, no tengo presente si ahora en Capital es el 1 o el 2%. Este tema de liquidar de acuerdo a la jurisdicción productora, vendedora y demás, me marea. En la provincia de Buenos Aires existen tres o cuatro tasas distintas para la misma actividad: una es con campo propio, otra en campo arrendado, otra por la hacienda que viene de otra jurisdicción y la última de acuerdo al monto de los ingresos anuales obtenidos, pero la retención es siempre la misma. Lo que varía es el saldo a ingresar. Históricamente las jurisdicciones que recibían ventas del artículo 13, retenían de acuerdo a la alícuota que correspondía sobre el 15% de la venta, por eso no tenían necesidad de controlar, eran más inteligentes que ahora. Antes, hace 20 ó 30 años, no había tanta inspección de ingresos brutos. Cuando empezaron las retenciones, básicamente se hicieron apuntando a lo que iba a corresponder, entonces cuando se vendía fuera de la jurisdicción, retenían sobre el 15% y esa posición ya estaba satisfecha, para qué se iba a inspeccionar a un contribuyente que ya ingresó, por retención, todo lo que correspondía. Con el artículo 2°, no fue tan pacífico, pero Buenos Aires tuvo*

durante algún tiempo, permitía, si el contribuyente tenía determinada alícuota por el Convenio, que se retuviera sobre ese porcentaje, entonces ahí también quedaba cancelado el impuesto. Ahora esto no ocurre, cada provincia tiene su propio sistema de alícuotas. En este momento, la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires está realizando fiscalizaciones para revisar quién tiene que pagar en lugar del 1, el 2% o el 1,75%, si se trata de campo propio o arrendado. Casualmente con el estudio estamos discutiendo un caso, desarrollan actividad en un campo ajeno, pero no arrendado, se trata de una explotación conjunta y el fisco me presiona para que admita que se trata de un arrendamiento y no es un arrendamiento, por lo que seguiremos discutiendo.

Silvia González: Lo que observo, desde su experiencia profesional es que el contribuyente se encuentra atado de pies y manos, a expensas de los fiscos...

Jorge Poggi: Eso es lo peor. No hay forma de estar seguro. Uno aplica un criterio, en ese momento uno se juega por ese criterio y se lo mantiene pero nunca se puede estar seguro si el fisco va a aceptarlo o vendrá con otro argumento.

Silvia González: Otro tema conflictivo en el medio son en las operaciones directas con frigoríficos. ¿Dónde corresponde atribuir los ingresos? ¿Al lugar donde se concretó la venta? Si la hacienda de un productor de provincia de Buenos Aires va a un frigorífico de Entre Ríos, por ejemplo, el frigorífico hasta que no lo recibe en las puertas de su establecimiento no reconoce compra alguna, por lo que la consignataria considera que la venta se realiza en el lugar de entrega.

Jorge Poggi: Es un tema vidrioso, cuando me lo han planteado yo preguntaba ¿quién paga el flete? ¿dónde me compró? ¿puesto en "estancia"? ¿o me compró puesto en el frigorífico?

Silvia González: Los usos y costumbres determinan que es en la puerta del establecimiento de faena donde se efectúa la venta.

Jorge Poggi: Ahora, si el frigorífico compra en "estancia", allí se realiza la venta, en el campo del productor, éste se desliga porque el flete lo paga el comprador, entonces el riesgo es de él, ya se vendió, esa es la famosa venta en estancia. Sin embargo, no siempre es así y la pregunta es dónde se entrega. Yo siempre he opinado que lo determinante será ¿quién paga el flete? ¿por cuenta y riesgo de quién viaja la hacienda? Este tema no es nada nuevo y hace más de 40 años cuando operaba Swift, había mucha compra directa en estancia, entonces iban ellos con sus compradores, elegían la hacienda, ponían el precio y lo liquidaban allí sin más trámite. Es decir era directo, directo, hasta más, sin intervención de consignatario. Cuando comenzaron las consignatarias a pasar por los frigoríficos, liquidaban ellos pero la venta se realizaba en estancia. Si el comprador se hace cargo de la hacienda desde la estancia hasta su destino, la venta se hizo allí, en cambio, si la entrega se efectúa en el establecimiento y le cobro el flete pero el flete lo contrató el productor, es una situación extraña. Si el flete es contratado y pagado por el comprador, entonces la venta, sin dudas, se efectuó en estancia. El vendedor tendría que atribuir ingresos por artículo 2° o 13°, de acuerdo a cuál sea el destino.

Silvia González: En el caso del consignatario, ¿dónde gana la comisión? Es el lugar de radicación de los bienes, según el artículo 11°, es decir provincia de Buenos Aires donde se sitúa la hacienda y nada le correspondería a Entre Ríos, ¿es así?

Jorge Poggi: Opino que así debería ser.

Silvia González: Como reflexión final, cómo califica la postura de la Ciudad de Buenos Aires en el caso Consignaciones Ganaderas.

Jorge Poggi: Tengo mi opinión dividida en dos partes. Una, ¿qué establece la ley de cada jurisdicción? La ley de cada jurisdicción establece una cosa distinta ¿por qué? Porque tienen facultades para disponer cosas distintas. Ninguna norma obliga a las jurisdicciones a tener los mismos criterios. Son 24 países metidos dentro de uno. Es un país federal, cada provincia manda en su territorio, se trata de un impuesto provincial, por lo tanto cada una puede tener su propia legislación. Ahora, poder, puede ¿debe? Creo que no, creo que deberían unificar criterios sobre todo en cosas que de alguna manera entran en Convenio Multilateral y no puede ser que las normas para algunas cosas establezcan determinado criterio y para otras operaciones establezcan otro criterio y cuando uno lo va a juntar en el Convenio, no da para nada. En nuestro caso no hay problema de Convenio porque se distribuye 80/20 o 100%, no aplicamos artículo 2°, si tuviésemos que aplicarlo sería otro drama adicional. Entonces, desde el punto de vista de la norma, creo que no se le puede imputar a la AGIP que está actuando mal, está actuando acorde a un criterio propio. Ahora, desde el punto de vista de la filosofía del impuesto, volvemos a lo mismo ¿es un

impuesto en cascada que se aplica tantas veces, sin importa que se trate de un mismo ingreso? ¿o para determinadas actividades debe contemplarse que el ingreso se particiona en una o dos etapas y que no habría que cobrarle a todas las etapas? La provincia de Buenos Aires lo aplica bien, permite deducir las comisiones participadas, Córdoba hace lo mismo y la Ciudad de Buenos Aires no, la AGIP graba las comisiones por su total. Este tema no es sólo de la actividad de consignación. En el caso de las actividades agropecuarias, también hay un viejo fallo relativo a una aparcería donde alguien produce y recibe hacienda de terceros en la aparcería, cuando se produce la venta de la producción, generalmente se vende a nombre del dueño de la hacienda quien cobra pero a quien también le retienen. A su vez, éste le está participando parte de esa producción al dueño del campo, entonces cuando el dueño del campo recibe esa participación ¿tiene o no que pagar ingresos brutos? Hay un viejo fallo que determinó que no tiene que pagar. ¿Por qué? Porque el impuesto ya está pago por aquel que vendió toda la producción. ¿No podría aplicarse este fallo a nuestro caso? No es la misma actividad pero se trata del mismo criterio.

3. Entrevista a Néstor Rodríguez

Contador Público y posgrado en Administración Agropecuaria de la Universidad de Buenos Aires. Egresado del CEIDA S.R.A (Centro de Estudios e Investigación para la Dirigencia Agropecuaria). Se desempeña como Gerente de Administración y Asesor Impositivo de la Cámara Argentina de Consignatarios de Ganado.

Silvia González: Para empezar, quisiera brevemente sus consideraciones respecto de la fiscalización en Consignaciones Ganaderas.

Néstor Rodríguez: En este tema puntual considero que es válida la postura del fisco porteño en cuanto a impugnar que se haya neteado de la base imponible propia las comisiones cedidas a terceros. Por otra parte, no considero correcto el procedimiento de deducir de la base correspondiente a provincia de Buenos Aires, las participaciones correspondientes a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Ahora, que no sea correcto no implica que no se lleve a cabo.

Silvia González: ¿Cuál sería entonces la solución, si la hay?

Néstor Rodríguez: Entiendo que vendría por el lado de una modificación del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires incorporando esta operatoria, como de hecho lo hace la provincia de Buenos Aires, o bien modificando el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, reconociendo el gravamen que, por el mismo hecho imponible, se hubiere tributado en la etapa anterior.

Silvia González: ¿Cuál es su opinión respecto de la aplicación del impuesto sobre los Ingresos Brutos y su liquidación por el Convenio, en la actividad agropecuaria?

Néstor Rodríguez: Digamos, como una primera conclusión, que el impuesto a los Ingresos Brutos, aplicados sobre la actividad agropecuaria, ha tenido, tiene y va a seguir teniendo una cantidad innumerable de conflictos en virtud de la interpretación que le está dando cada jurisdicción a los casos que se plantean. Cuando hablamos de actividad agropecuaria estamos hablando de ganadería y de cereales efectuadas directamente entre productores sin la participación de ningún intermediario o consignatario, acopiador etc. Por otro lado, tenemos la redacción del Convenio Multilateral que es del año 77 y toda la actividad comercial que ha sufrido una variación importante en cuanto a modalidades. Por ejemplo, los consignatarios históricamente, cuando se trataba de hacienda para faena, pactaban un precio; a partir de determinado momento, los compradores comenzaron a argumentar que si era en un remate, quien se había presentado para adquirir la hacienda se había equivocado porque la hacienda no estaba pesada, si se trataba de una venta particular entonces el productor no había encerrado la hacienda con la suficiente antelación y, por lo tanto, el rendimiento que tenía la hacienda al momento de faenarse no era el que suponía quien la había comprado. Entonces a partir de ese momento se empezó a llevar adelante la modalidad comercial de comprar en función del rendimiento y ahí ya no cabe duda que empezamos con cierto grado de conflictividad e interrogantes ¿Dónde está vendida? ¿Está vendida en origen? ¿Está vendida en destino? Después, si bien dentro del Convenio tenemos régimen general y regímenes especiales y está expresamente aclarado que si hay un especial tiene privilegio respecto del general, claro empiezan a aparecer las distintas interpretaciones de las jurisdicciones: de Misiones que dice una cosa, de Corrientes que dice otra, de Santa Fe que dice otra, la de Buenos Aires dice otra. Una gran referencia que podemos tener, para medir el grado de conflictividad que tiene el tema, son todos los casos que terminan en la justicia, todos los pronunciamientos del tribunal fiscal etc. etc. Respecto a esto hay un caso que llamó mi atención: una operación, creo que se trataba de una firma importante, claro está que,

después que toma importancia la firma de que se trata, no es lo mismo si se trata de una empresa de un productor agropecuario que vende por \$ 5, que una que vende por 5 millones, entonces muy probablemente la jurisdicción que le interese captar esa recaudación va a forzar la interpretación para lo que más le convenga, se trataba no sé, ahora no lo tengo muy presente, si era Cargill, Dreyfus. En este caso la provincia de Buenos Aires sostuvo: operaciones entre ausentes, pero efectuadas con cierto grado de periodicidad, se transforman en operaciones entre presentes. No!!, o son entre presentes o son entre ausentes. La provincia de Buenos Aires afirmaba "para mí, una operación habitual debe ser considerada entre presentes" y fin de la discusión. Fuerzan la interpretación que termina siendo algo muy "agarrado de los pelos".

Silvia González: **¿Qué consecuencias traen este tipo de posturas?**

Néstor Rodríguez: *Sientan un antecedente. Nosotros tenemos la experiencia del grado de conflictividad que se ha establecido en la provincia de Buenos Aires, respecto de Ingresos Brutos para la actividad ganadera. Fundamentalmente hace que todo el mundo que deba actuar como agente de retención o percepción, en caso de duda, se incline por actuar como agente de la provincia de Buenos Aires, me refiero a los consignatarios y los frigoríficos. En alguna oportunidad se ha dado que en una venta particular hecha de Entre ríos a frigorífico ubicado en la provincia de Buenos Aires, retiene Ingresos Brutos de Buenos Aires, cuando en realidad la operación debe ser considerada en la provincia de Entre Ríos, porque salió vendida, o sea, el vendedor, el productor agropecuario de esa jurisdicción productora, no tiene ningún gasto efectuado en la jurisdicción, no existe sustento territorial y entonces empiezan los conflictos. ¿Qué hace el comprador? Como sabe que está fiscalizado por la provincia de Buenos Aires, por las dudas le retiene Ingresos Brutos por la provincia de Bs. As., por la totalidad o un porcentaje, entonces empiezan las discusiones y muchas veces esas discusiones hacen que el comprador agote su paciencia y se encuentre ante la disyuntiva de aceptarlo y seguir operando en esas condiciones o directamente dejar de llevar a cabo operaciones comerciales. Así que acá lo que cabría como solución de fondo, a través de la Comisión Arbitral, la necesidad de que las jurisdicciones que adhirieron al Convenio se pongan de acuerdo y definan un esquema que resulte de aplicación de manera inequívoca, nos guste o no nos guste.*

Silvia González: **En realidad ya se hizo un intento con el proyecto de Convenio celebrado en Córdoba pero aparentemente no todas las jurisdicciones adhirieron...**

Néstor Rodríguez: *Lo que sucede es que adhieren a la metodología pero lo que queda por definir son los casos puntuales, qué pasa, por ejemplo, cuando la jurisdicción productora no exime a la producción primaria. De un tiempo a esta parte, se han venido generalizando los esquemas de percepción por aplicación del instituto de la mera compra y eso genera un alto grado de conflictividad. En definitiva, el comprador que sabe que le van a aplicar ese esquema, automáticamente, si por el producto que compra en Corrientes quiere pagar \$ 30 x kg, como sabe que le van a percibir un x cantidad, descuenta del precio que quiere pagar lo que le van a cobrar adicionalmente, entonces así le termina costando lo que él quiere pagar y ¿por qué? Porque acepta perder, como no modifica su esquema o su perfil como contribuyente de Convenio, incorporando a esa jurisdicción, lo que le perciben, lo pierde y como sabe que lo va a perder, se lo hace perder al productor directamente del precio que le está pagando por el producto. En definitiva lo que hace la provincia, por no solucionar este esquema, es terminar castigando al productor local que es a quien el Convenio pretende beneficiar. Nosotros tenemos el caso concreto de las operaciones del Mercado de Liniers. En una gran proporción, los productores que mandan a Liniers, no están inscriptos en Convenio, con la jurisdicción Capital incorporada, entonces lo que le retienen los consignatarios cada vez que venden, aceptan perderlo. Suponen que por vender la hacienda en el ámbito geográfico del Mercado de Lineirs obtienen un precio un poquito mayor del que obtendrían vendiéndola en un remate feria local, por menor cantidad de compradores, por el flete, por lo que sea. Entonces aceptan mandar al Mercado sabiendo que le van a retener un 0,15 y acepta perderlo, esto sucede y porque conocemos que existe una gran cantidad de productores que están inscriptos como contribuyentes locales de Buenos Aires, de Córdoba, de Santa Fe, de la jurisdicción en donde desarrolla la actividad. Este es un tema conflictivo, está planteado conflictivo y va a seguir por un rato más conflictivo, en tanto y en cuanto las jurisdicciones no se pongan de acuerdo.*

Silvia González: **Toda esta situación que plantea, entiendo que se relaciona con el hecho de que las provincias tienen problemas de caja...**

Néstor Rodríguez: *Cada una de las provincias pretende capturar la mayor base imponible para su propia jurisdicción, para que el resultado se traduzca en un mayor ingreso fiscal.*

Silvia González: **¿Puede ser que todo se origine por la Ley de Coparticipación?**

Néstor Rodríguez: *Puede haber una sumatoria de cosas pero, independientemente de lo que las provincias reciban por la vía de coparticipación, lo que pretenden las direcciones de rentas provinciales es, en virtud de los gravámenes locales, como es el caso de Ingresos Brutos, capturar directamente la mayor recaudación posible.*

Silvia González: **Teniendo en cuenta que Ingresos Brutos representa un porcentaje muy importante de los ingresos provinciales...**

Néstor Rodríguez: *Originalmente este gravamen se llamaba Impuesto a las Actividades Lucrativas. Después, ya dejó de lado "actividades lucrativas" para pasar a ser "ingresos brutos". A partir de ese momento, ya empieza a tener, como gravamen, un cuestionamiento importante, porque tiene una característica fundamental: no contempla la capacidad contributiva que tenga el contribuyente. Si compro un producto a \$ 10 y lo vendo a nueve, tengo que pagar Ingresos Brutos por nueve, o sea, tiene un cuestionamiento básico. Después, por otro lado, las propias características del gravamen: es acumulativo, cuanto más etapas se lleve a cabo en ese ramo de actividad, mayor es la incidencia que termina teniendo el impuesto en el precio final que tenga el producto. Por esta razón, hace poquito otra vez volvió la alternativa de una reforma fiscal donde se propiciaba la idea de una tasa adicional en el IVA que sea de asignación específica a la jurisdicción provincial. Hoy el IVA está en el 21%, se propone una tasa de IVA, por ejemplo, del 24%, en donde el 21% sea para la Nación y el 3% para repartir entre las provincias. Como idea puede estar bien, el tema es cómo lo implementamos. Las provincias o cada jurisdicción va decir "¿cómo me asegurarás hoy, dentro de mi estructura de recaudación, el impuesto a los Ingresos Brutos que representa el 60, 70, 80, 90%?", es decir ¿cómo me asegurarás mi recaudación en la etapa que pasamos de Ingreso Bruto provincial, a una sobretasa en el IVA?". Lo cierto es que tenemos que ver realmente cómo termina repercutiendo en la caja, porque la teoría puede funcionar de una manera, pero hasta que no tengamos certeza que la realidad me demuestra lo que decía la teoría, ¿cómo me financio? Entonces ahí empiezan todas las postergaciones.*

Silvia González: **Pero, ¿una sobretasa de IVA no termina castigando mucho más al consumidor final?**

Néstor Rodríguez: *El IVA, digamos, reconoce como crédito fiscal lo pagado en la etapa anterior, quizás no lo veamos concretamente en Ingresos Brutos en la actividad agropecuaria. Sin embargo, si vamos a una actividad industrial, donde hay un productor de tornillos que paga ingresos brutos, los tornillos se transforman en una manija, otra etapa, a la manija se le agrega un detalle de cuero, otra etapa y así cada etapa va pagando ingresos brutos. Cuando llegamos al auto terminado, todas las etapas que fueron pagando por sus componentes, Ingresos Brutos, cuando llega al final va a tener una incidencia en cascada, como le dicen, porque cada etapa toma el impuesto como costo para formar parte del precio de venta del producto que se está vendiendo. Es un tema conflictivo. Partimos de la base de que las provincias, ninguna está dispuesta a ceder nada. Tenemos también el ejemplo, concreto, de qué es lo ha hecho la provincia de Buenos Aires con los regímenes de recaudación, donde pone alícuotas de retención o percepción, que no guardan ninguna relación con la alícuota que debe tributar la actividad respecto del cual se está realizando la retención o percepción.*

Silvia González: **Límite que sí ha establecido la Comisión Arbitral...**

Néstor Rodríguez: *Yo diría que la Comisión Arbitral lo plantea como recomendación, porque la potestad provincial, la jurisdicción la sigue teniendo. Pasa más en función de "¿le hago caso o no le hago caso?" y estará determinado en función de cómo venga la caja. Si la caja se le empieza a acomodar un poquito, capaz empieza a prestar un poquito más de atención, si la caja la sigue teniendo en rojo esa atención no va a existir. Ese es un poco el tema.*

Silvia González: **La situación se complejiza aún más con los cambios introducidos en los regímenes de recaudación en la Ciudad...**

Néstor Rodríguez: *Todos se van copiando, la primera que salió con regímenes de retención y percepción importante fue la provincia de Buenos Aires, Capital y alguna otra jurisdicción vienen de alguna manera imitando lo que hace la provincia de Buenos Aires. Otra cosa que se ha incorporado es la definición del perfil de cada contribuyente. Antes, la tecnología no resultaba de aplicación en los esquemas de fiscalización, Ahora, de un tiempo a esta parte, han empezado, entonces aquel cliente que no presenta las declaraciones juradas, que no contesta los requerimientos, etc., etc. se lo va penalizando y como no lo encuentran, el contribuyente sigue llevando adelante su actividad económica y las jurisdicciones, por otro lado, pretenden recuperar lo que no paga, a través de estos regímenes de retenciones y percepciones.*

En nuestro medio nos ha pasado. En una oportunidad, a un consignatario le aparece un cliente con una alícuota elevada. El cliente se dirige a rentas y pregunta el porqué de semejante alícuota si él está pagando en tiempo y forma sus Ingresos Brutos. La respuesta: "usted tiene deuda de patentes o de inmobiliario" ¿Qué tiene que ver patente e inmobiliario con ingresos brutos?, la explicación es entonces que el saldo a favor que le genere la percepción o la retención de ingresos brutos, cuando esta persona reclame el reintegro, si lo hace, lo primero que hará rentas es compensarlo con la deuda que tiene registrada, como contribuyente, por otro gravamen. Empezamos a tener una especie de locura de recaudación donde cualquier cosa justifica cualquier cosa. Tenemos el caso concreto de un consignatario que tenía actividad agropecuaria, aparecía con una alícuota alta y cuando averigua, la respuesta de siempre: "usted tiene una deuda de inmobiliario", pero resulta que la deuda de inmobiliario era de una propiedad ubicada en la provincia de Buenos Aires que la había adquirido una dependencia oficial de la provincia. Es de locos!! Lo paradójico es que estaba hecha la escritura traslativa de dominio pero por algún motivo no aparecía la partida inmobiliaria dada de baja del propietario anterior, y como la seguían emitiendo a nombre del anterior estaba con deuda. Tenemos una cantidad de situaciones que se presentan y todas deben solucionarse, el tema es la prioridad de cada uno. La Comisión Arbitral sacó una resolución que establece que las alícuotas de retención y percepción deben guardar relación con la actividad y en algunos casos, nosotros sabemos a ciencia cierta, que eso todavía no se ha plasmado en la realidad porque tenemos muchos compradores, generalmente vinculados al negocio de faena que, cuando uno tiene que actuar como agente de percepción, no están en el padrón de alícuotas del 0,5, hay que remitirse al general y allí están porque tienen una deuda de ingresos brutos de tiempo atrás, o sea, conocemos directamente el grado de conflicto. ¿Qué es lo que termina ocurriendo? El comprador, la percepción no la paga y termina siendo un costo que debe asumir el agente porque hay una cantidad importante de dictámenes que dicen que estando exteriorizada la percepción, si usted la cobra o no, es su problema, su obligación es ingresarla. Allí tenemos una situación de conflicto importante.

Silvia González: Otra de las controversias en torno a los regímenes de recaudación es si las jurisdicciones, a la hora de designar agentes, tienen en cuenta el sustento territorial.

Néstor Rodríguez: El principio básico que establece la gravabilidad para el impuesto sobre los Ingresos Brutos es que la jurisdicción pueda definir sustento territorial de aquello que pretende que esté gravado. En algún caso se cumple, en otros no y ahí también vuelven a aparecer los distintos criterios de asignación de ingresos: en función del domicilio del vendedor, en función del domicilio del comprador, en función del lugar de entrega, en función de la utilización económica, en función de la realidad económica, entonces tenemos toda esta disparidad de criterio que también, cuando llega el momento de algún tipo de conflicto, algunos argumentan una cosa y otros argumentan otra. Han aparecido desde la creación del Convenio a la fecha, variantes en las características que definen a una operación, por ejemplo para ir al caso nuestro: históricamente, nosotros teníamos ventas directas o ventas en remate-feria, ahora tenemos venta por internet, por televisión.

Silvia González: ¿En qué momento se define la venta?

Néstor Rodríguez: Bueno, cada uno va a tener su interpretación. Digamos quizás la venta podemos definirla con bastante claridad, el tema es cómo distribuir. Tenemos que definir que se trata de una venta directa, de una venta particular, o sea, la hacienda está filmada en el campo, no se mueve del campo hasta el momento de venderse pero intervienen varias jurisdicciones.

Silvia González: En los remates por pantalla, ¿cómo se define?

Néstor Rodríguez: Hay dos temas aquí que tienen que analizarse. Uno son los ingresos brutos del productor que vende la hacienda y otra cosa son los ingresos brutos del consignatario que interviene. Respecto del productor, es una venta particular donde no realiza ningún tipo de gasto en otra jurisdicción, por lo tanto debe ser el ingreso supuestamente asignado en su totalidad a la jurisdicción donde se lleva a cabo la explotación. Puede ahí jugar un papel importante el domicilio del consignatario por el cual se le genera el gasto de comisión al productor agropecuario que muchas veces no tiene nada que ver con el lugar donde se lleva a cabo el remate. Ejemplo: un remate hecho en Olavarría por Consignaciones Rurales, con hacienda que es de Santa Fe y el domicilio de la consignataria es en C.A.B.A. y el que lo compra lo compra a rendimiento, porque es hacienda para faena, en Córdoba. Son distintos tipos de operaciones que pueden estar tranquilamente estandarizadas. Entonces tendría que haber dentro del Convenio o dentro del artículo 13 algún párrafo adicional o bien un articulado más extenso.

Silvia González: **Este tipo de operaciones ¿se considera entre ausentes? Ya que no existe contacto entre comprador y vendedor...**

Néstor Rodríguez: *Se van a dar las dos características: que el comprador, compre por teléfono y va a estar el que está en forma presencial. Los remates por internet y los que son por televisión tienen las dos modalidades: el comprador está físicamente en el recinto en donde se lleva a cabo la subasta, y en otros casos por vía telefónica o de internet. Con el caso de internet ya han aparecido algunos pronunciamientos. Los pronunciamientos, claro está, son de cada jurisdicción, por lo que habría que ver cómo cada una los interpreta. Sería lógico que reunidos en el ámbito de la Comisión Arbitral, ellos tienen una reunión quincenal, semanal o bimestral, definen estos parámetros. Tenemos el caso de un consignatario que le vende hacienda a un frigorífico para faena. El frigorífico le vende la carne a un supermercado de Misiones. El frigorífico le hace abrir al consignatario una cuenta bancaria en Misiones para que el comprador de carne le deposite en esa cuenta abierta en Misiones. En lugar de que el supermercado le pague al frigorífico y éste al consignatario, el frigorífico le dice que le deposite al consignatario. Qué dijo la jurisdicción Misiones: el consignatario, en la realidad, es decir, la realidad económica de este negocio es que el consignatario le está vendiendo carne al supermercado de Misiones, por lo tanto, tiene sustento territorial en Misiones, por el gasto de la cuenta bancaria, y le modificó la alícuota del SIRCREB, otro tema de conflicto. Le modifica la alícuota del SIRCREB al consignatario y el SIRCREB no discrimina dentro del total del movimiento bancario, sobre toda la cuenta bancaria le aplica la misma alícuota. Entonces para ese consignatario esa operatoria de Misiones discutible, podía ser el 5%, el 4, el 3, el 2% y resulta que le modificó la alícuota del SIRCREB de la reducida que tienen los consignatarios, a una de penalidad porque para rentas de Misiones debiendo ser contribuyente de Convenio, con la jurisdicción incorporada, y como esto venía de un tiempo atrás, para la jurisdicción esa firma consignataria tiene una deuda importante y cómo puede resarcirse de la deuda que supone que tiene, reteniéndole en la cuenta bancaria. Tenemos conflictividad del grado que busquemos.*

Silvia González: **¿No hubiese correspondido que Misiones analice la operatoria y establecer que era el frigorífico quien vendía al supermercado, en lugar de hacer el camino más fácil?**

Néstor Rodríguez: *Bueno, ahí está el tema, utiliza un esquema de presunción erróneo, pero lamentablemente tienen "la sartén por el mango". Con Buenos Aires pasa lo mismo. Por eso muchos agentes de retención, si se equivocan, prefieren equivocarse en lugar de a favor del cliente, a favor del fisco respectivo para no tropezar con estos temas. Si me tengo que pelear entre el cliente y el fisco, prefiero hacerlo con el cliente porque al fin de cuentas puedo arreglarlo con bonificaciones, descuentos, lo que sea. El fisco, por el contrario, me castiga. Se empezó a generalizar este mecanismo recaudatorio que es el SIRCREB, de hecho en alguna oportunidad una jurisdicción que tenía problemas de caja expresamente modificó las alícuotas del SIRCREB para generar una recaudación en exceso en ese determinado período, sabiendo que estaba mal, total la juntaba y luego la devolvía, que fue lo que hizo, creo que era para un fin de año, empezó a retener y qué terminó ocurriendo, cuando alguien lo detectó ya habían pasado unos cuantos días, porque la mayoría de los clientes no tienen la previsión de revisar su movimiento bancario todos los días, mientras vean que el saldo está normal están tranquilos y cuando pasados dos, tres días concilian, empieza a ver que lo que le cobran ahora no es lo mismo que le cobraban antes, cuando empieza a revisar, ya habían pasado 10 días y en lugar de pagar cien mil, pagaron un millón doscientos. Obviamente se hizo el reclamo y lo devolvieron pero el tema es aguantar financieramente esta circunstancia. Lo peor de todo es que no es por negligencia del contribuyente sino porque la norma no es lo suficientemente clara que no requiera de algún grado de interpretación. La normativa debería ser lo suficientemente clara que no requiera interpretaciones: el vaso ¿es medio vacío o medio lleno? Hasta tanto es medio vacío, a partir de allí será medio lleno, es inequívoco.*

Silvia González: **¿Convenio-sujeto o convenio-actividad?**

Néstor Rodríguez: *Es una de las discusiones históricas. El criterio convenio-actividad puede tener mayor grado de precisión, mientras que por sujeto volvemos a incorporar algún grado de susceptibilidad, pero debería estar definido. Hay bastantes escritos de uno y otro criterio.*

Silvia González: **Incluso los organismos de aplicación del Convenio no se han puesto de acuerdo...**

Néstor Rodríguez: *¿Qué ocurre? Los que integran la Comisión Arbitral no son históricamente los mismos, entonces podemos tener durante toda una época que el criterio que prevalece es uno y después por ahí viene otro con su propio libreto y cambia todo. Tenemos por ejemplo el Tribunal fiscal, usted tiene sala 1, sala 2, sala 3, sala 4 y sobre el mismo tema una tiene un criterio y otra, otro.*

Silvia González: **En este estado de cosas no se cumple lo dispuesto por la Constitución: el no imponer impuestos de manera que terminen funcionando como aduanas interiores...**

Néstor Rodríguez: *Es una recomendación, del dicho al hecho... si uno pudiese resolver la conveniencia en beneficio propio sería otra la historia, lo que sucede en todos los esquemas económicos como el nuestro, es que se requiere la participación de otra jurisdicción. Sabemos que si vendemos local es una cosa pero en muchos casos no es posible o porque se requiere de algún proceso adicional o bien por un tema comercial y ahí empiezan un poco los conflictos. Cuando cada jurisdicción entiende que pierde materia imponible entonces trata de establecer los mecanismos tendientes a que eso sea lo más limitado posible y a su vez la que pudiendo hacerlo, deja de hacerlo, porque lo hace otra porque impone mecanismos tendientes a que quede en su jurisdicción la mayor cantidad de materia imponible y "no, eso a mí no me gusta", o sea, soy Buenos Aires y quiero que eso venga a mi jurisdicción y Corrientes lo quiere para sí. El tema es que se establecen discusiones en donde el perjudicado es el contribuyente.*

Silvia González: **A manera de conclusión final ¿cuál sería su recomendación para solucionar este estado de cosas?**

Néstor Rodríguez: *Todo debería estar lo suficientemente claro para que no haya discusión. ¿Hasta dónde puede llegar la atribución de una jurisdicción, si la tiene, como es este esquema famoso de sustento? O bien, que se defina que no es necesario el sustento, sino que por el solo hecho de que esté vinculado con la actividad agropecuaria, no hace falta que efectúe un gasto, que se traslade a la jurisdicción, que tenga que ser hecho entre presentes, estamos yendo más hacia lo que es convenio-actividad que hacia sujeto-convenio. Quizás por actividad sea la forma más fácil para definir las características de cada caso. De alguna manera estableciendo pautas lo más parametrizadas posibles, de alguna manera los grados de conflictividad quedarían reducidos a este caso: tendríamos aquellos que actúen exclusivamente como productor el 90%, si definimos casos estándar para ese 90% me quedará un grado de conflictividad para el 10% restante y de alguna manera se puede ir resolviendo porque son menos casos. Es muy difícil hoy que una jurisdicción provincial esté dispuesta a eliminar el impuesto sobre los Ingresos Brutos, por lo menos en el corto plazo, ¿qué deberíamos hacer? Propiciar alguna modificación que quite los esquemas de regresividad, de todo aquello que pueda ser cuestionable y establecer principios de uniformidad y equidad fundamentalmente, esa sería mi recomendación.*

BIBLIOGRAFÍA

- Aquino, M.A. *El Federalismo Fiscal – la reforma constitucional de 1994*. Reflexiones sobre el nuevo esquema del régimen de Coparticipación Federal de impuestos.
- Bellante, G.V. (2014). *Consignatarios de Hacienda*. Trabajo integrador final. La Plata. Universidad Nacional de La Plata.
- Borja, Rodrigo. Enciclopedia de la política.
< <http://www.encyclopediadelapolitica.org/Default.aspx?i=&por=e&idind=624&termino=> > [Consulta: 2 de enero del 2017].
- Bulit Gofii, Enrique (1992). *Convenio Multilateral: distribución de Ingresos Brutos*. Buenos Aires. Ediciones Depalma.
- Centro de Consignatarios de Productos del País (2001). *Noventa años al servicio de la actividad agropecuaria*. Buenos Aires. Lara Producciones Editoriales.
- Dalmasio A.R., Amor, R. y Pereira, A.F. (1987). *Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Convenio Multilateral*. Buenos Aires. Editorial Tesis.
- García de la Torre, P. (2004). *Costos de transacción en la cadena de carne vacuna argentina*. Trabajo presentado en el Cuarto Seminario Hereford.
- Gillies, Jorge (2006). *Estados unitarios y federales*. Chile.
<<http://profesorgillies.blogspot.com.ar/2006/12/estados-unitarios-y-federales.html>> [Consulta: 2 de enero del 2017].
- Iriarte, I. (2008). *Comercialización de ganados y carnes*. Buenos Aires. Cámara Argentina de Consignatarios de Ganado.
- Jarach, Dino. (1999). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires. Abeledo-Perrot.
- Ponti, D. (2011). *Canales de comercialización de carne vacuna en mercado interno*. Buenos Aires. Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca.
- Porto, A. (2003). *Etapas de la Coparticipación Federal de Impuestos*. Documento de Federalismo Fiscal N° 2. La Plata. Universidad Nacional de La Plata.