

CONVENIO MULTILATERAL

Regímenes Especiales

SILVIA R. GRENABUENA

Este artículo puede ser visualizado en su versión digital en www.aplicacion.com.ar¹

1. INTRODUCCIÓN²

En este artículo comentaremos los regímenes especiales de distribución de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, establecidos en los artículos 6º, 7º, 8º, 9º, 10, 11, 12 y 13 del Convenio Multilateral.

2. ACTIVIDADES DE CONSTRUCCIÓN – ARTÍCULO 6º

2.1. Sujetos y actividades alcanzadas

El artículo 6º del Convenio Multilateral establece un régimen especial de distribución de la base imponible para aquellos sujetos que realicen actividades de construcción y, que posean la administración o dirección en una jurisdicción y ejecuten las obras en otras jurisdicciones.

También se aplica el tratamiento previsto en este artículo a las actividades complementarias de la construcción –realizadas por la misma empresa o por otras– como por ejemplo la excavación, demolición, perforación, etc.

2.2. Distribución de la base imponible

En estos casos la base imponible se distribuirá de la siguiente forma:

- 10% (diez por ciento) a la jurisdicción donde esta ubicada la administración o dirección de la empresa.
- 90% (noventa por ciento) a la jurisdicción donde se realicen las obras.

¹ Sólo para suscriptores de **SuperATe+**.

² Para ampliar el tema se puede consultar el libro “Convenio Multilateral”, Silvia R. Grenabuena, 6º Edición, Julio 2004, Aplicación Tributaria S.A.

Este artículo, además aclara, que no puede discriminarse de la base imponible, monto alguno por honorarios a ingenieros, arquitectos u otros profesionales de la empresa.

2.3. Casos concretos

En este punto comentaremos algunos casos particulares resueltos por la Comisión Arbitral, que si bien no son de aplicación obligatoria, nos dan una pauta para poder determinar cual es el tratamiento aplicable en el Convenio Multilateral ante situaciones similares.

2.3.1. Peajes

Ante el planteo de un contribuyente concesionario de obras viales, sobre el encuadramiento de la actividad del sistema de peajes, la Comisión Arbitral estableció mediante el dictado de la Resolución N° 2/92, que dicha actividad estaba alcanzada por el régimen especial del artículo 6º, ya que su actividad consiste en la realización de mejoras, ampliación, remodelación, conservación, mantenimiento, explotación y administración del corredor carretero, tareas que encuadran dentro del concepto “*actividades de construcción*”.

Por lo tanto, la distribución de la base imponible se asignará de la siguiente forma:

- 10% (diez por ciento) a la jurisdicción donde se encuentra la sede administrativa del contribuyente.
- 90% (noventa por ciento) a las jurisdicciones donde esta situada la obra.

La distribución de este 90% (noventa por ciento) entre las distintas jurisdicciones en que se encuentra la obra, se deberá realizar aplicando el régimen general –artículo 2º–, con las siguientes características:

- 50% (cincuenta por ciento) de los ingresos a distribuir (45% del total): en proporción a donde efectivamente se realizaron los gastos y/o inversiones de las obras –interpretando para ello, con amplitud las disposiciones de los artículos 2º, 3º y 4º del Convenio Multilateral–. Debemos tener en cuenta que para esta asignación no se deben tomar los gastos de la administración, porque la jurisdicción donde se encuentra la misma recibe su parte en forma directa.
- 50% (cincuenta por ciento) de los ingresos a distribuir (45% del total): en función al lugar en que se perciban efectivamente los ingresos por el sistema de peaje –es decir a la jurisdicción donde estén ubicadas las cabinas colectoras–.

2.3.2. Inmuebles por accesión

El caso planteado consiste en la fabricación de estructuras metálicas que luego son montadas sobre inmuebles ajenos, en base a planos suministrados por el cliente, colocándose sobre ellas una cubierta metálica o plástica.

Ante esta presentación la Comisión Arbitral dictó la Resolución N° 1/83, disponiendo que dicha actividad encuadraba en el régimen especial del artículo 6° –actividades de construcción–, ya que una vez instalado el galpón o tinglado queda convertido en un inmueble por accesión, que si se desarmara causaría deterioro o destrucción al mismo.

2.3.3. Tareas complejas

La Comisión Arbitral mediante el dictado de la Resolución N° 5/94, y en la causa Helebia S.A.I.C., estableció que cuando se realice una actividad compleja compuesta por varios procesos y etapas, y alguna de ellas sea una actividad de construcción –como por ejemplo: hormigado, imprimación definitiva y montaje mecánico de los equipos, fijación y terminación de los anclajes de grandes máquinas, etc.–, el conjunto de la actividad deberá atribuirse en función del artículo 6° del Convenio Multilateral, sin importar cual es la importancia relativa de esa actividad en el proceso total.

Ante otro caso de una empresa de construcción que también tiene como actividades el alquiler de equipos, maquinas y rodados sin chofer, servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial y la venta por menor de materiales de construcción, la Comisión Arbitral dispuso mediante el dictado de la Resolución N° 2/2003, que dichas actividades no son integrantes ni complementarias de la actividad de construcción, y por lo tanto las mismas quedan encuadradas en el régimen general (artículo 2°) del Convenio Multilateral.

2.3.4. Doble administración

La Resolución N° 3/97 de la Comisión Arbitral, ratificada por la Resolución N° 4/97 de la Comisión Plenaria, ante un caso de una empresa constructora que realiza tareas administrativas en dos jurisdicciones, dispuso que el 10% (diez por ciento) que se le debe asignar a las jurisdicciones donde esta la administración, se distribuirá en función a los gastos de administración y dirección de cada una de las oficinas ubicadas en las jurisdicciones involucradas.

2.3.5. Explotación de espacios publicitario en autopistas

La Comisión Arbitral interpretó mediante la Resolución N° 12/2002 que los ingresos obtenidos por la empresa “*Concesionaria Vial del Sur S.A. – Covisur S.A.*” por la explotación de espacios publicitarios a lo largo de la Ruta Nacional N° 2, siempre que integren la base imponible, deben distribuirse según lo dispuesto por el régimen especial establecido en el artículo 6° del Convenio Multilateral.

Este criterio fue ratificado por la Resolución N° 16/2002 de la Comisión Plenaria.

3. ENTIDADES DE SEGUROS, DE CAPITALIZACIÓN Y AHORRO DE CRÉDITO Y DE AHORRO Y PRÉSTAMO NO INCLUIDOS EN EL ARTÍCULO 8º – ARTÍCULO 7º-

3.1. Actividades comprendidas

Este artículo dispone un régimen especial de distribución para las entidades de seguros, de capitalización y ahorro de créditos, y de ahorro y préstamos que no estén comprendidos en el régimen de la Ley de Entidades Financieras, que tengan la administración central en una jurisdicción y contraten operaciones relacionadas con personas o bienes domiciliadas o situadas en otras jurisdicciones.

Además se encuentran incluidas en este régimen especial de distribución de la base imponible, las Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones que desarrollen actividades en más de una jurisdicción, según lo interpretado por la Resolución General N° 55/95 (B.O. del 14/06/95) de la Comisión Arbitral y ratificada por la Resolución N° 8/96 (B.O. del 04/01/96) de la Comisión Plenaria.

3.2. Distribución de la base imponible

En estos casos la distribución de la base imponible se hará de la siguiente manera:

- 20% (veinte por ciento) a la jurisdicción donde se encuentra la administración central.
- 80% (ochenta por ciento) a las jurisdicciones donde se sitúen o domicilien los bienes o personas, respectivamente.

4. CONTRIBUYENTES COMPRENDIDOS EN LA LEY DE ENTIDADES FINANCIERAS – ARTÍCULO 8º-

4.1. Distribución de la base imponible

Las entidades incluidas en el régimen de la Ley de Entidades Financieras, que tengan casas o filiales habilitadas en distintas jurisdicciones, para distribuir la base imponible deberán aplicar el artículo 8º del Convenio Multilateral, el cual dispone que:

- Cada jurisdicción podrá gravar los ingresos que le correspondan en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivos obtenidos en la misma.

Los ingresos originados en operaciones realizadas en jurisdicciones donde la entidad no posea casa ni filial habilitada, se atribuirán al fisco en el cual se realizó dicha operación.

5. EMPRESAS DE TRANSPORTE DE PASAJEROS O CARGAS – ARTÍCULO 9º-

5.1. Actividades alcanzadas

El artículo 9º establece un régimen especial de distribución de la base imponible para las empresas de transporte –de pasajeros y/o de cargas– que desarrollen su actividad en dos o más jurisdicciones.

La Resolución General N° 56/95 (B.O. del 26/06/95) de la Comisión Arbitral, dispuso que queda comprendido en este artículo el servicio de traslado de gas por gasoductos. Este criterio fue ratificado por la Resolución N° 9/96 (B.O. del 04/01/96) de la Comisión Plenaria.

5.2. Distribución de la base imponible

En estos casos dispone que cada jurisdicción podrá gravar los ingresos brutos provenientes del precio de los pasajes o fletes devengados o percibidos en el lugar de origen del viaje.

Para el caso de servicios de traslado de gas por gasoductos, se deberá atribuir el cien por ciento (100%) de los ingresos derivados de la prestación a la jurisdicción de origen del viaje.

6. PROFESIONES LIBERALES – ARTÍCULO 10-

6.1. Sujetos y actividades comprendidas

Cuando el ejercicio de profesiones liberales sea realizado por personas que tengan su oficina o consultorio en una jurisdicción y realicen tareas profesionales en otras, deberán aplicar el artículo 10 del Convenio Multilateral para la distribución de su base imponible.

6.2. Distribución de la base imponible

La asignación de la base imponible, según este artículo será la siguiente:

- 20% (veinte por ciento) a la jurisdicción sede (donde está la oficina).
- 80% (ochenta por ciento) a la jurisdicción donde se realiza la tarea.

7. REMATADORES, COMISIONISTAS U OTROS INTERMEDIARIOS – ARTÍCULO 11-

7.1. Sujetos comprendidos

Por el artículo 11 del Convenio Multilateral se dispone un régimen especial de distribución de la base imponible para el caso de rematadores, comisionistas u otros intermediarios, que tengan su oficina en una jurisdicción e intervengan en la venta o negociación de bienes situados en otras jurisdicciones, sin importar si en ellas posee o no sucursales.

7.2. Distribución de la base imponible

En estos casos la distribución de la base imponible se realizará de la siguiente manera:

- 20% (veinte por ciento) a la jurisdicción donde se encuentra la oficina (sede central).
- 80% (ochenta por ciento) a la jurisdicción donde se encuentra situado el bien.

7.3. Intermediación de servicios

Con relación a la intermediación de servicios la Comisión Arbitral ha interpretado a través de la Resolución N° 2/98, que no queda encuadrada dentro del régimen especial del artículo 11 del Convenio Multilateral, ya que el texto de este artículo dispone expresamente que se aplica a los comisionista o intermediarios que intervengan en la venta de bienes radicados, considerando que estos son aquellos de carácter material.

Por lo tanto, la actividad intermediación de servicios esta alcanzada por las normas del artículo 2° –Régimen General– del Convenio Multilateral.

Aclaremos que esta resolución fue dictada ante un caso particular, siendo por lo tanto de aplicación obligatoria sólo para las partes; no obstante nos sirve para determinar que criterio aplicar ante estas situaciones.

8. PRESTAMISTAS HIPOTECARIOS O PRENDARIOS – ARTÍCULO 12-

8.1. Sujetos comprendidos. Requisitos

Por este artículo se dispone un régimen especial para los casos de prestamistas hipotecarios o prendarios que cumpla con estos requisitos:

- Que no estén organizados en forma de empresas.
- Que estén domiciliados en una jurisdicción y que la garantía recaiga sobre bienes muebles o inmuebles situados en otras jurisdicciones.

8.2. Distribución de la base imponible

Cuando se den estos dos requisitos la base imponible se asignará de la siguiente manera:

- 20% (veinte por ciento) a la jurisdicción donde tenga el domicilio el prestamista.
- 80% (ochenta por ciento) a la jurisdicción donde se encuentran situados los bienes.

9. ACTIVIDADES PRIMARIAS – ARTÍCULO 13

9.1. Primer Párrafo — Artículo 13-

9.1.1. Requisitos para su aplicación

El régimen especial de distribución de la base imponible dispuesto por el artículo 13 del Convenio Multilateral, se aplica si se cumplen los siguientes supuestos:

1º) Que se trate de industrias vitivinícolas y azucareras o productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país; en bruto, semielaborados y/o elaborados en la jurisdicción productora.

Cuando los productos sean sometidos a un proceso de elaboración —parcial o total— debe ser el propio productor quién realice el proceso de industrialización y el despacho fuera de la jurisdicción, para poder seguir encuadrados en el régimen especial establecido por este párrafo.

2º) Que los productos sean despachados por el propio productor para su venta fuera de la jurisdicción productora, sin importar si estos productos se venden en el mismo estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración.

En este punto queremos aclarar que:

- Se debe verificar un desplazamiento físico del producto fuera de la jurisdicción.
- El despacho lo debe realizar el propio productor o cualquier persona que actúe para y por cuenta de él, porque lo importante es que el productor siga siendo el propietario del bien al momento del despacho.

3º) Deben ser despachados sin facturar.

La expresión **“sin facturar”** se debe interpretar como inexistencia de una venta en la jurisdicción productora, siendo la factura uno de los instrumentos que exterioriza esta operación, pero no el único.

Si no se cumplen algunos de estos requisitos, la actividad del productor no se podrá incluir en el régimen especial de este artículo, sino que se aplicará el artículo 2º —régimen general— para la distribución de la base imponible.

9.1.2. Distribución de la base imponible

La atribución de la base imponible según el 1º párrafo del artículo 13, se hará de la siguiente manera:

- A la **jurisdicción productora**: el precio mayorista, oficial o corriente en plaza, a la fecha y en el lugar del despacho, o el 85% del precio de venta obtenido en el caso de que no se pueda tener el valor correspondiente a los conceptos mencionados anteriormente.
- A las **jurisdicciones comercializadoras**: La diferencia entre el ingreso bruto total obtenido por el productor y el importe atribuido a la jurisdicción productora.

Si son más de una, las jurisdicciones que participan en la comercialización de los productos, la distribución de los ingresos entre los mismos, se realizará según lo dispuesto en el artículo 2º del Convenio Multilateral, para lo cual se deberán incluir los gastos vinculados, directa o indirectamente con los ingresos que se asignaron en función del régimen especial del artículo 13, y en proporción a los mismos.

9.1.3. Casos concretos

A continuación comentaremos dos casos concretos sobre los cuales dictaminaron las Comisiones Arbitral y Plenaria, que nos pueden servir de base para establecer que criterio adoptar en casos similares, ya que estas resoluciones son de aplicación obligatoria sólo para las partes.

9.1.3.1. Petróleo, combustibles y lubricantes

La Resolución N° 10/93 de la Comisión Arbitral dispuso que el petróleo y el gas natural están comprendidos dentro del 1º párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, ya que son productos mineros, cuando se despachan por el propio extractor, sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora.

A su vez, por medio de la Resolución N° 3/94, la misma Comisión estableció que la aplicación del 1º párrafo del artículo 13 se limita a los referidos productos primarios, y por lo tanto no es aplicable a los productos industriales combustibles y lubricantes, aún cuando sean despachados por el propio productor, sin facturar y para su venta fuera de la jurisdicción.

9.1.3.2. Pesca

Ante la controversia de si la actividad de pesca encuadra dentro del 1º párrafo del artículo 13 por ser un fruto del país, o en el artículo 2º del régimen general, la Comisión Arbitral ante un caso concreto dictó la Resolución s/N° del 06/06/91, disponiendo que esta actividad esta alcanzada por el régimen general, ya que no constituye un fruto del país sino un fruto del mar.

La Comisión Arbitral llega a esta conclusión, al considerar que la expresión frutos del país ha sido utilizada en su acepción tradicional, es decir referida a las lanas sucias o lavadas, cueros secos y salados, plumas sucias y limpias, cerdas sucias o lavadas, astas, sebos derretidos o frisados, etcétera.

En cambio, ante la misma causa, la Comisión Plenaria estableció por medio de la Resolución N° 10/91 que la actividad de pesca esta comprendida por la expresión frutos del país, y por lo tanto esta encuadrada en el 1° párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

La Comisión Plenaria baso esta decisión en el hecho de que el 1° párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, tiene como objeto amparar a las jurisdicciones productoras en que se realicen actividades primarias –como lo es la pesca– y la producción sea despachada sin facturar fuera de la misma para su posterior venta.

9.1.4. Nacimiento del hecho imponible

Por último,

¿cuándo se produce el nacimiento del hecho imponible para la jurisdicción productora?

¿con la venta o con el despacho hacia la jurisdicción comercializadora?

Considerando que el Convenio Multilateral sólo contiene normas para distribuir la base imponible de una actividad realizada en el territorio de dos o más fiscos y, que son las legislaciones locales quienes dictan las normas relativas al impuesto sobre los ingresos brutos, determinando en las mismas que el nacimiento del hecho imponible se perfecciona con la venta del producto y no en el momento del despacho; podemos concluir que el **hecho imponible** se perfecciona en el momento de producirse la venta, ya que como sabemos el Convenio Multilateral no puede modificar las legislaciones de cada jurisdicción.

9.2. Segundo Párrafo — Artículo 13

9.2.1. Productos y sujetos encuadrados en el mismo

Este párrafo establece como deben atribuir los ingresos los industriales u otros responsables que compren determinados productos directamente a los productores, acopiadores o intermediarios.

De un primer análisis de este párrafo, se puede concluir que el mismo prevé la distribución de la base imponible del comprador, no la del productor.

Debemos aclarar que el 2° párrafo del artículo 13, sólo se aplica para los productos y sujetos que taxativamente enumera.

Por lo tanto tenemos que los **productos** encuadrados en este régimen especial son:

- Tabaco
- Quebracho
- Algodón
- Arroz
- Lana
- Frutas

Y los **sujetos** alcanzados por este régimen son:

- En el caso del **tabaco**: Los industriales, por las compras que realicen directamente a los productores, es decir que se excluyen las adquisiciones realizadas a los acopiadores o intermediarios.
- En el caso del **algodón y quebracho**: Los industriales responsables del desmonte, por las compras que efectúen a los propios productores, acopiadores e intermediarios.
- En el caso de la **lana, arroz y frutas**: a cualquier tipo de comprador por las adquisiciones realizadas a los productores, acopiadores e intermediarios.
Se incluyen también en este régimen las compras que realicen los propios intermediarios y acopiadores de estos productos.

9.2.2. Distribución de la base imponible

La distribución de la base imponible en estos casos, se debe realizar de la siguiente forma:

- A la **jurisdicción productora**: Se le asigna un importe igual al respectivo valor de adquisición de la materia prima.
- A las **demás jurisdicciones** en las que se realizaran las distintas etapas de la actividad: Se asigna la diferencia entre el ingreso bruto total obtenido por el comprador y el valor de adquisición de la materia prima, según el régimen del artículo 2º –régimen general– del Convenio Multilateral.

En los casos encuadrados en este párrafo, al igual que en los del 1º párrafo del artículo 13, la base imponible debe distribuirse en el momento en que se produce la venta del bien por parte del comprador, ya que el nacimiento del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, se produce con esta operación.

9.3. Tercer Párrafo – Artículo 13

9.3.1. Mera compra. Requisitos

El régimen especial dispuesto por este párrafo del artículo 13, se aplica a la mera compra de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutas del país.

Para que la operación quede encuadrada como una “*mera compra*” y por lo tanto se aplique este párrafo para la distribución de la base imponible, se deben cumplir con los siguientes tres requisitos:

- Que sean productos agropecuarios, forestales y/o frutas del país, no encuadradas en el 2º párrafo.
- Que los productos sean extraídos para su venta o elaboración fuera de la jurisdicción de origen.
- Que la jurisdicción de origen no grave al productor.

9.3.2. Distribución de la base imponible

La distribución de la base imponible en base a este párrafo, se debe realizar de la siguiente manera:

- A la **jurisdicción productora**: El 50% del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de la adquisición. En caso de existir dificultades para determinar dicho precio, se entenderá que es el equivalente al 85% del precio de venta obtenido.
- A las **jurisdicciones industrializadoras y comercializadoras**: la diferencia entre el ingreso bruto total obtenido por el comprador y el importe asignado a la jurisdicción productora.

Si son dos o más jurisdicciones las que participan en este proceso la distribución de esta diferencia se hará en base a lo dispuesto por el artículo 2º —régimen general— de Convenio Multilateral.

Por último, cabe aclarar que si la jurisdicción productora grava al productor no es aplicable el régimen especial del 3º párrafo del artículo 13, sino que la distribución de la base imponible se hará en base al régimen general establecido en el artículo 2º del Convenio Multilateral.