

El Artículo 11° del Convenio Multilateral y su aplicación a la actividad agropecuaria.

Autores: CP Ricardo M. Chicolino y CP Jorge H. Arosteguy.

I. El origen del conflicto

Uno de los antecedentes que dispara el conflicto es el " caso concreto" Deheza, en el que se interpretó que correspondía aplicar el Artículo 11° del Convenio Multilateral (CM) pero atribuyendo una parte de la BI en el 100% a una única jurisdicción¹.

De los antecedentes del caso surge que la empresa tenía como actividad principal la venta de combustibles Shell CAPSA y actuaba en su carácter de consignataria respecto de dicha marca, con estaciones de servicios ubicadas en la Provincia de Buenos Aires (PBA) y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) y con su sede central en ésta última localidad.

En tal sentido, por las comisiones obtenidas por la venta de combustibles en la PBA aplicaba el artículo 11° del CM atribuyendo el 20% a CABA (lugar donde estaba ubicada la sede central) y el 80% a la PBA (lugar donde estaban radicadas las estaciones de servicios), mientras que por aquellas obtenidas por la venta de combustibles en las estaciones de servicios ubicadas en CABA aplicaba el Régimen General (previsto en los artículos 2° al 5° del CM) porque no se cumplía con las condiciones previstas en el referido artículo 11° del CM que exigía la existencia de dos jurisdicciones.

La CA mediante la resolución indicada consideró que se trataba de una única actividad y que por lo tanto correspondía aplicar el artículo 11° a todos los ingresos, admitiendo que a la CABA se atribuyera el 100% de los mismos por los ingresos provenientes de aquellas estaciones de servicios ubicadas en su jurisdicción.

Luego, la Comisión Plenaria (CP) mediante la resolución N° 11/2002² resolvió en igual sentido confirmando la determinación de la CABA y no haciendo lugar al recurso presentado por la contribuyente.

¹ CA, Resolución N° 27/2001, Deheza SA c/CABA, 18/12/2001.

² CP, Resolución N° 11/2002, DEHEZA SAICF c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, 8/8/2002.

II. Comentarios iniciales

Oportunamente, con el CP Jorge H. Arosteguy, analizamos la RG N° 4/2021 de la Comisión Arbitral³(CA) en su referencia con las actividades comerciales y expresamos nuestra discordancia con lo dispuesto en la misma.

Precisamente, en aquella oportunidad, hicimos especial hincapié en dos cuestiones fundamentales:

- a) La radicación de los bienes al momento de la comercialización.
- b) Nacimiento del Hecho Imponible en el caso de ventas de cosas muebles.

Para abordar ambos temas consideramos necesario hacer un análisis de la evolución normativa del Convenio Multilateral (CM) en lo que respecta al actual artículo 11°; y es así observamos que desde el primer CM (mayo de 1953) que consideró la atribución en partes iguales de la base imponible (BI) entre las jurisdicciones en las que se encontraba radicada la oficina central y aquella en la cual se remataban los bienes o se intervenía en la negociación de los mismos.

Si bien la norma no lo decía expresamente, tanto por la época como por la redacción, su texto nos permite avizorar que estaba prevista para considerar la intermediación en el remate de ganado o en la venta de inmuebles.

Recién en el CM de 1964 se recurrió a una atribución del 20% y 80%, para cada una de las jurisdicciones en las que se encontrara ubicada la sede central y se encuentren radicados los bienes, respectivamente.

Introduce entonces dos elementos esenciales a destacar para aplicar este artículo 11°, que son:

- a) La jurisdicción donde se encuentran radicados los bienes.
- b) El momento en que se genera la comisión producto de la intermediación (NHI), que conforma la BI del tributo a liquidar.

III. La jurisdicción donde está radicados los bienes

Tratándose de intermediarios que actúan en representación de otro sujeto que resulta el titular de los bienes, el NHI en el ISIB se produce para cada una de las partes cuando se comercializa el bien. Respecto de la intermediación en la venta de bienes los Códigos Fiscales de cada jurisdicción establecen cuando se

³Intermediarios en el ámbito del Convenio Multilateral. ¿Artículo 11° o Régimen General?, Práctica Integral Buenos Aires, 05/2021, Editorial Errepar, Arosteguy Jorge H y Chicolino, Ricardo M.

produce el NHI para cada uno de ellos – titular de los bienes e intermediario -, en sus distintas funciones.

El mandante, a través de la gestión del mandatario, realiza venta de bienes, en tanto que el mandatario realiza la prestación de un servicio que consiste en la ubicación del comprador, realizar la operación y obtener el precio acordado, cobrando por ello una comisión que representa la prestación de un servicio.

Es así que – por ejemplo - el artículo 187° del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (CF PBA) establece que: *“Salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará **sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal** por el ejercicio de la actividad gravada.*

***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, ...”*

Respecto de los intermediarios – excepto para los consignatarios - el artículo 191° establece que: *“La base imponible estará constituida por la diferencia entre los precios de compra y de venta en los siguientes casos:*

(...)

c) Comercialización de productos ganaderos efectuada por cuenta propia por los acopiadores de esos productos.

d) Comercialización de granos no destinados a la siembra y legumbres secas, efectuada por quienes hayan recibido esos productos de los productores agropecuarios, directamente o a través de sus mandatarios, como pago en especie por otros bienes y/o prestaciones realizadas a aquellos.

(...)” (el destacado y subrayado me pertenece)

En el mismo orden, el Artículo 195° establece 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.**”* (el destacado y subrayado me pertenece)

Habiéndose definido la conformación de la BI para cada una de las partes que intervienen en este tipo de contratos, resta por definir a que jurisdicción se atribuye el ingreso.

Para el mandante se trata de la venta de cosas muebles por lo cual el ingreso se atribuye a la jurisdicción del destino final del bien en la medida en que en dicha jurisdicción el vendedor tenga el debido sustento territorial, considerando también lo dispuesto en la RG 83/2002⁴ oportunamente sustituida por la RG N° 5/2021⁵ para el caso de operaciones realizadas a través de medios virtuales.

Para el mandatario se trata de una prestación de servicio y la norma define que la jurisdicción donde están radicados los bienes podrá gravar el 80% de los ingresos que obtienen los sujetos comprendidos en el artículo 11°, que son:

- a) Rematadores
- b) Comisionistas
- c) Otros intermediarios, entre los cuales ubicamos al consignatario que comercializa bienes a nombre propio y por cuenta de terceros.

Para quedar comprendidos en el artículo 11° del CM, tales sujetos tienen que comercializar únicamente bienes que pueden ser de distinta naturaleza, tales como: a) semovientes; b) inmuebles; c) cosas muebles registrables; d) Cosas muebles de consumo habitual tales como materias primas, mercaderías de reventa, bienes de consumo masivo, etc.; e) productos agropecuarios, etc.

Tanto en el caso de semovientes como respecto de los bienes registrables - ya sean inmuebles o cosas muebles -, la atribución del 80% del ingreso no ofrece mayores dificultades porque surge claro el lugar de radicación de los bienes al momento de la venta, que indudablemente será donde están ubicados los semovientes en dicho momento, donde están registrado los bienes inmuebles, o, donde se produce la transferencia de dominio para el resto de los bienes.

En el caso de los bienes indicados en el punto d) - materias primas, mercaderías de reventa, etc. - la situación no es distinta porque la comisión que retribuye la gestión del intermediario se genera en el momento de la venta de la cosa mueble, que coincide con el instante en que el comprador la recibe de conformidad con lo solicitado firmando el respectivo remito o documento que conforma la transmisión de dominio, y, el vendedor emite la correspondiente factura en la que establece el precio convenido de la operación.

El NHI no se genera - tal como pretenden algunas jurisdicciones provinciales - en la jurisdicción donde esta estoqueada la mercadería⁶, en ese estado los bienes a comercializar están bajo la titularidad del mandante y el mandatario es solo un cuidador de los mismos.

⁴B.O. 26/3/2002.

⁵B.O 22/3/2021

⁶CA, Resolución N° 26/2016, Cepas Argentina SA

Todo ello, más allá de los posibles planteos de disconformidad que respecto de cada operación prevé el artículo 1145 del CCyCN⁷.

Por los motivos expuestos, el 80% de los ingresos obtenidos por los intermediarios se atribuyen a la jurisdicción en la que están radicados los bienes en el momento en que se produce la transferencia de dominio de los mismos.

IV. RG N° 4/2021⁸ dictada por la Comisión Arbitral.

Conforme las atribuciones que le fueron concedidas por el inciso a) del artículo 24° del CM la CA dictó la resolución indicada mediante la cual interpretó el alcance del Artículo 11° del CM, y a tal efecto estableció:

- a) **La intermediación⁹ deberá referirse únicamente a las operaciones de comercialización de bienes -muebles, semovientes o inmuebles- quedando excluida la comercialización de servicios:** siendo que esto surge del propio texto del artículo 11° del CM se trata de una reiteración más que de una interpretación de la norma. Así lo ha interpretado la CA en los casos concretos en que se discutió esta situación¹⁰.
- b) **Se considerará como lugar de radicación de los bienes -muebles, inmuebles o semovientes- a la jurisdicción donde los mismos están situados al momento de la comercialización:** conforme lo expresado *ut supra* coincidimos plenamente con lo dispuesto en este inciso, pero única y exclusivamente en que no se dé la situación planteada en el inciso d) que se enumera a continuación.
- c) **Cuando el rematador, comisionista u otros intermediarios, tenga oficina central en más de una jurisdicción, deberá distribuir el ingreso correspondiente al porcentaje del 20%, en función a la proporción que surja de considerar la totalidad de los gastos efectivamente soportados -relacionados con esa oficina central- en cada una de las jurisdicciones, en donde se encuentren las referidas oficinas centrales.**

Los gastos considerados en estos casos serán los gastos computables y no computables que surjan del último balance cerrado en el año

⁷ARTICULO 1145.- *Entrega de factura. El vendedor debe entregar al comprador una factura que describa la cosa vendida, su precio, o la parte de éste que ha sido pagada y los demás términos de la venta. Si la factura no indica plazo para el pago del precio se presume que la venta es de contado. La factura no observada dentro de los diez días de recibida se presume aceptada en todo su contenido. Excepto disposición legal, si es de uso no emitir factura, el vendedor debe entregar un documento que acredite la venta.*

⁸CA, RG N° 4/2021, 10/3/2021.

⁹CA, Resolución N° 8/2017 "Eidico Sa c/Provincia de Buenos Aires"

¹⁰CA, Resolución N° 2/2006, SA Alba Fábrica de Pinturas, esmaltes y barnices c/Municipalidad de Córdoba.

CA, Resolución N° 2/2011, Sistemas Temporarios c/Pcia de Salta

calendario anterioral que se liquida, o los determinados en el período mencionado precedentementesi el contribuyente no practicara balance. Cuando se trate del primer año deactividad o del primer año en que se produzca la situación prevista en el primerpárrafo del presente inciso, los ingresos se atribuirán en partes iguales entre lasjurisdicciones correspondientes: coincidimos con el criterio interpretativo esbozado en este inciso.

- d) Cuando el rematador, comisionista u otros intermediarios, posea su oficinacentral en la misma jurisdicción donde estén radicados los bienes involucradosen una operación de intermediación, consignación o remate, los ingresos queretribuyan dicha operatoria, se asignarán en un 100% a la referida jurisdicción: este inciso en términos generales marca un claro retroceso con las interpretaciones de la CA manifestadas en lasdistintas resoluciones de los casos concretos citados¹¹, y además no resulta aplicable a todas las situaciones que pueden plantearse en la actividad empresarial.

No obstante que se trata de una norma derogada consideramos que respecto de este punto corresponde realizar un análisis adicional que lo exponemos - a los efectos de lograr mayor claridad del concepto - en el acápite siguiente.

V. Respetto de la situación planteada en el inciso d) del Artículo 1° de la RG 4/2021.

A los efectos de analizar este punto corresponde realizar la siguiente distinción:

- a) Contribuyente cuya actividad se encuentra incluida en el artículo 11° del CM y que por su sistema de comercialización “siempre” - en el 100 % de las operaciones - coincide la jurisdicción donde está ubicada la sede central o lugar de administración y donde se produce la transferencia de dominio de los bienes (sean de consumo masivo o no): en estos casos debe liquidar el ISIB como contribuyente local. No corresponde la aplicación del CM dado que no se cumple con lo dispuesto en el artículo 1° del mismo.

Basta considerar que dicho artículo 1° del CM establece que: “Las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquéllas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones...”. (el subrayado y destacado me pertenece)

¹¹Nota Cit. N° 1.

De tal manera que si existe una única jurisdicción no corresponde aplicar las normas del CM.

- b) **Contribuyente cuya actividad se encuentra incluida en el artículo 11° del CM y que por su sistema de comercialización se produce lo siguiente:**
1. **Solamente, “en algunas operaciones” coincide la jurisdicción donde está ubicada la sede central o lugar de administración y donde se produce la transferencia de dominio de los bienes (Jurisdicción A); y,**
 2. **en otras operaciones no se da tal coincidencia (Jurisdicción A sede central y B donde están radicados los bienes al momento de la transferencia de dominio de los mismos).**

En este caso se trata de un contribuyente que desarrolla actividad en dos jurisdicciones en las que posee el debido sustento territorial, y cumple en consecuencia con la premisa del artículo 1° del CM que establece las pautas para su aplicación.

Desde el “caso concreto” ICI¹² la CA viene sosteniendo que cuando exista más de una actividad la comprobación del sustento territorial se analiza respecto de la empresa en general y no para cada una de ellas. Mas aún, entonces, en los casos en que resulta de aplicación el artículo 11° del CM en los que se comprueba la existencia de sustento territorial para las operaciones en las que participan dos jurisdicciones, y corresponde atribuir el 80% y el 20% allí previstos.

Dada dicha situación, cuando existen una o más operaciones en las que coincide la atribución del 80% y del 20% y, habiéndose comprobado la existencia de sustento territorial para dos jurisdicciones distintas en otras operaciones corresponde aplicar el CM, sin atenuantes.

Por tal razón, en nuestra opinión, la norma reglamentaria debiera considerar lo siguiente:

- a) En las operaciones en las que “no coinciden” ambas jurisdicciones se atribuye el 20% y el 80% a cada una de ellas tal como lo prevé el artículo 11° del CM.
- b) En las jurisdicciones en las que coinciden la sede central y el lugar de radicación de los bienes al momento de la transferencia de dominio de los mismos debiera aplicarse el régimen general dado que no se da

¹²CA, Resolución N° 12/2007, ICI Argentina SA c/Pcia. de San Luis.

la premisa del artículo 11° del CM, pero si se cumple con lo previsto en el artículo 1° del CM.

En un resumido ejemplo mostramos la aplicación del régimen general para el caso planteado. El Estado de Resultados es el siguiente:

VII.1. Breve ejemplo práctico de la aplicación del Artículo 11° y del régimen general.

VII.1.1. Enunciado:

Un acopiador que posee la sede administrativa y de ventas en la Provincia de Córdoba, comercializó en el mes de Julio de 2021 cereales con clientes ubicados en la Provincia de Santa Fe y cobró su participación como intermediario por \$ 1.000 y con clientes ubicados en la provincia de Córdoba por el mismo concepto \$ 600.

VII.1.2. Liquidación Artículo 11° del CM.

Siguiendo el procedimiento previsto en la RG 4/2021 debió liquidar de la siguiente manera:

DDJJ de CM 7/2021:

Régimen Especial Artículo 11° del CM:

Provincia de Santa Fe: $\$ 1.000 * 0.80 * \text{alícuota}$

Provincia de Córdoba $\$ 1.000 * 0.20 * \text{alícuota}$

VII.1.3. Liquidación Régimen General.

Régimen General Artículos 2° al 5° del CM:

A los efectos de practicar la liquidación por este régimen debe tomar los coeficientes unificados determinados para el año 2021 considerando la información que surge del último balance cerrado en el año calendario 2020, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Coeficiente jurisdicción Córdoba: 0.7321

Coeficiente jurisdicción Santa Fe: 0.2629

Total, de ingresos Régimen Gral.:

Pcia. de Córdoba: $\$ 600 * 0.7321 * \text{alícuota}$

Pcia de Santa Fe: $\$ 600 * 0.2629 * \text{alícuota}$

VI.1.4. Estados de Resultados al 31/12/2020

Comisiones por régimen especial	\$ 10.000,00	
Comisiones por régimen general	<u>\$ 6.000,00</u>	\$ 16.000,00
Menos		
Sueldos y Cs Soc Administ	\$ 300,00	
Sueldos y Cs. Soc. Comerc.	\$ 400,00	
Serv. Públicos Administ.	\$ 100,00	
Serv. Públicos Comerc.	\$ 200,00	
Gastos Grales Administ.	\$ 200,00	
Gastos Grales. Comerc.	\$ 100,00	
Viáticos	<u>\$ 100,00</u>	<u>\$ 1.400,00</u>
Utilidad		\$ 14.600,00

VII.1.5. Cálculo del coeficiente unificado al 31/12/2020

Conceptos	Total	Régimen Especial Art. 11° CM	Subtotal	Pcia. de Córdoba	Pcia. de Santa Fé
Serv. Prestados Art. 11° CM	10.000,00	10.000,00	0.00		
Serv. Prestados RG	6.000,00	0.00	6.000,00	6.000,00	
Total	16.000,00	10.000,00	6.000,00	6.000,00	
Coef. ingresos			1.0000	1.0000	
Sueldos y Cs. Soc. Adm.	300,00	180,00	120,00	120,00	
Sueldos y Cs. Soc.	400,00	240,00	160,00	20,00	140,00

Comerc.					
Serv. Pub. Adm.	100,00	60,00	40,00	40,00	
Serv. Pú. Comerc.	200,00	120,00	80,00		80,00
Gtos. Grales. Adm.	200,00	120,00	80,00	80,00	
Gtos. Grales. Comerc.	100,00	60,00	40,00		40,00
Viáticos	100,00	60,00	40,00		40,00
Total	1.400,00	840,00	560,00	260,00	300,00
Coef. Gtos			1.0000	0.4643	0.5357
Total			2.0000	1.4643	0.5357
Coef. Unificado			1.0000	0.7321	0.2629

VI. La Resolución N° 12/2021 de la Comisión Plenaria (CP).

Luego del dictado de la RG N° 4/2021, la misma fue apelada por la Provincia de Chubut y por la contribuyente Cepas Argentinas SA¹³. Los argumentos de cada una de las partes fueron los siguientes argumentos:

a) Provincia de Chubut:

- a. El artículo 11° del CM establece que la atribución de la BI debe realizarse siguiendo los parámetros establecidos del 20% para la jurisdicción de la sede central y del 80% para aquella en la que se encuentran radicados los bienes al momento de la comercialización.
- b. Bajo dicha premisa la oficina central y el lugar de radicación de los bienes deben estar ubicados en distintas jurisdicciones.

¹³CP, Resolución N° 12/2021, 14/12/2021.

- c. Conforme las últimas decisiones adoptadas por la CP cuando se da la coincidencia apuntada se debe aplicar el régimen general del CM previsto en los artículos 2° al 5° del mismo.
- d. Coincide con la atribución del 80% al lugar donde están radicados los bienes al momento de la comercialización, excepto respecto de la actividad agropecuaria, dado que para estos casos, tanto en la Resolución CA N° 49/2009 “Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez c/ provincia de Santa Fe”¹⁴ en el cual se asignó el 80% a la jurisdicción donde se encuentran localizados los granos y los productores que generan el ingreso a la Cooperativa; como en la Resolución CA N° 50/2010 “Huinca Cereales S.R.L. c/ provincia de Santa Fe”¹⁵, se asignó el 80% a la jurisdicción donde poseían domicilio los productores agropecuarios.

En mérito a ello y por las particularidades que posee la actividad agropecuaria que dificultan la determinación del lugar donde se encuentran “situados” los bienes al momento de su comercialización, sostiene esa Provincia que el texto debe ser modificado a fin de reflejar dicha situación.

- b) Por su parte la contribuyente Cepas Argentinas SA en su apelación argumentó lo siguiente:
 - a. Sostiene lo mismos argumentos que la Provincia de Chubut sin hacer ninguna referencia especial a la actividad agropecuaria.

Considerando los argumentos expuestos la CP mediante la Resolución N° 12/2021¹⁶ resuelve dejar sin efecto la RG N° 4/2021 de la CA.

VII. La consideración de la actividad agropecuaria.

En nuestra opinión, los bienes comercializados que surgen de la actividad agropecuaria revisten la condición de cosas muebles, por lo cual no compartimos el criterio sugerido por la Provincia de Chubut en cuanto a la necesidad de unificar criterios respecto de lo decidido en la resolución de los casos concretos por ella citados - “Resolución CA N° 49/2009 “Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez c/ provincia de Santa Fe” y “Resolución CA N° 50/2010 “Huinca Cereales S.R.L. c/ provincia de Santa Fe” -.

En mérito a ello - destaca Chubut - y por las particularidades que posee la actividad agropecuaria - que dificultan la determinación del lugar donde se

¹⁴CA, Resolución N° 49/2009, Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez Ltada. c/Pcia. de Santa Fe.

¹⁵Ca, Resolución N° 50/2010, Huinca Cereales SRL c/Pcia. de Santa Fe.

¹⁶CP, Resolución N° 12/2021, 14/12/2021.

encuentran “situados” los bienes al momento de su comercialización -, sostiene que el texto debe ser modificado a fin de reflejar dicha situación.

Es importante aclarar que según surge de lo resuelto en el “caso concreto” Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez c/ provincia de Santa Fe se atribuyó el 80% a la Provincia de Córdoba porque allí estaba radicada la Cooperativa y también los productores, y a la misma jurisdicción el 20% porque en la misma estaba ubicada la sede central.

En tanto que respecto del “caso concreto” Huinca Cereales SRL se le reconoció a la contribuyente su actividad de intermediación atribuyendo el 80% de los ingresos a la jurisdicción donde estaban radicados los productores agropecuarios, ya sea que se trate de la Pcia. de Córdoba o Santa Fe según corresponda y el 20% restante a la jurisdicción de Córdoba porque allí estaba radicada la empresa.

Consideramos que en el caso de acopiadores de granos en muchos casos va a existir una plena coincidencia entre la atribución del 80% a la jurisdicción donde están radicados los bienes al momento de la comercialización - sede del acopiador donde están ubicados los silos - con la atribución del 20% a la misma jurisdicción porque también allí está ubicada la sede central.

De esta manera, en los casos en que la jurisdicción del productor agropecuario sea distinta a la del acopiador aquella nunca recibirá BI a pesar del esfuerzo productivo, situación que, si bien genera una aparente inequidad, la misma no es distinta a la del productor industrial.

En efecto, cuando el productor industrial vende a otra jurisdicción el criterio de atribución es el de “destino final del bien” en la medida en que en dicha jurisdicción exista el debido sustento territorial, a pesar también del esfuerzo productivo realizado en la jurisdicción en que se produce. Es decir, no es distinta la situación del productor agropecuario a la del productor industrial.

El tema puntual a considerar es que hay que separar la situación del productor agropecuario o industrial del acopiador.

VII.1. Situación del productor agropecuario a los fines de atribuir los ingresos.

El productor agropecuario recibe el líquido producto del acopiador y en ese momento toma conocimiento de quien es el comprador y en que jurisdicción está radicado, por lo cual el ingreso obtenido debe adjudicarlo a ella en la medida en que tenga sustento territorial. Es decir, es la misma situación que el

productor industrial, porque es el criterio considerado en – al menos – los últimos 10 años como mínimo por la CA para la venta de cosas muebles.

VIIX.2 Situación del acopiador a los fines de atribuir los ingresos.

Por su parte el acopiador cuando realiza la venta percibe la comisión correspondiente que representa su ingreso gravado, que debe atribuir conforme lo establece el artículo 11°, es decir, el 80% a la jurisdicción donde están radicados los bienes al momento de la transferencia de dominio y el 20% restante a la jurisdicción en la que está radicada la sede central o la administración.

Generalmente, existe una coincidencia de ambas jurisdicciones, excepto, que el silo esté ubicado en una jurisdicción y la administración en otra, que es lo que en la mayoría de los casos no ocurre.

VII.3 El quid de la cuestión.

En este punto queremos reflejar nuestra disidencia con las cuestiones debatidas en la RG 12/2021 de la CP.

La confusión se genera porque los ingresos que reciben los sujetos incluidos en el artículo 11° del CM – comisionistas, consignatarios, etc. – si bien provienen de la venta de bienes, el origen del mismo es el resultado de una prestación de servicios.

Las prestaciones de servicios se atribuyen a la jurisdicción desde la cual proviene el ingreso que es aquella donde económicamente fue utilizado el servicio y que puede o no coincidir con el lugar donde estaba radicado el bien al momento de la transferencia de dominio. Y es precisamente en el caso de la actividad del acopiador donde no se registra dicha coincidencia, porque el servicio es utilizado en la jurisdicción del productor agropecuario y el bien estaba radicado al momento de la transferencia de dominio en la jurisdicción del acopiador.

Por ejemplo, en el caso concreto de “Laboratorios Inlab SA¹⁷” o “Organización Veraz SA¹⁸” – entre muchos otros – la utilización económica del servicio sucedió en la jurisdicción de quien contrató el mismo que fue la empresa petrolífera ubicada en la jurisdicción de Chubut o la entidad bancaria ubicada en Córdoba – en estos casos –, en tanto que en el caso bajo análisis es el productor

¹⁷CP, Resolución N° 25/2015, Inlab Sa c/Pcia. de Chubut.

¹⁸CA, Resolución N° 4/2006, Organización Veraz SA c/Pcia. de Córdoba.

agropecuario quien contrata los servicios del acopiador, de allí que éste último debe atribuir la BI a la jurisdicción de aquel.

VIII. Nuestra Opinión.

Conforme lo expusimos previamente, no coincidimos con la necesidad de hacer una distinción respecto de los productos agropecuarios y no agropecuarios porque en ambos casos se trata de bienes, pero si coincidimos en cuanto a que la resolución general que se dicte interpretando el artículo 11° del CM debe considerar que las actividades incluidas en el mismo representan una prestación de servicio, y como tal, debe definir si:

- A) se sigue el criterio expresado en el artículo 11° del CM y en la RG de la CA 4/2021 (que esta derogada por la Resolución N° 12/2021 de la CP) y se atribuye - en todos los casos, porque dichas normas no hacen ninguna distinción - el 80% al lugar donde están radicado los bienes al momento de la transferencia de dominio de los mismos, y en los casos en que coincidan ambas jurisdicciones se aplique el régimen general, o,
- B) se aplique el criterio previsto por la CA para la atribución de ingresos en los casos de prestaciones de servicios, que tal como se resolvió en los casos expresados en las notas 15 y 16 - entre muchos otros -, prevé que los ingresos se deben atribuir a la jurisdicción desde donde provienen los ingresos, que debe coincidir con aquella donde se utilizaron económicamente tales servicios.

Debemos recordar que el CM está estructurado de la siguiente manera:

1. **Ámbito de aplicación:** es obligatoria la aplicación del CM cuando el contribuyente desarrolla actividad en dos o más jurisdicciones en las existe el debido sustento territorial.
2. Comprobada la situación descrita en 1, corresponde analizar si la situación del contribuyente encuadra en el alguno de los regímenes especiales enunciados en los artículos 6° al 13° del CM, de no ser así.
3. Se aplica subsidiariamente el régimen general previsto en los artículos 2° al 5° del CM.

Conforme lo expuesto, se deben seguir las pautas de atribución de ingresos y gastos previstas en los distintos regímenes especiales, y solo podrán apartarse de estas aquellas encuadradas en el régimen general, en cuyos casos - solo para el régimen general - se aplican los siguientes criterios:

- a) Venta de bienes: destino final del bien en la medida en que en dicha jurisdicción posea el debido sustento territorial, excepto en las operaciones incluidas en la RG 5/2021, o,
- b) Prestaciones de servicios: lugar de la efectiva prestación, que corresponde a la jurisdicción en la que se utilizó económicamente el servicio y desde la cual provienen los ingresos.

A nuestro criterio y respecto de la atribución de ingresos, no se puede hacer una distinción entre el cobro de una comisión por la venta de bienes en general respecto de la venta de bienes de naturaleza agropecuaria.

En ambos casos se trata de la comercialización de bienes y se debe respetar lo dispuesto en el artículo 11° del CM, es decir que el 80% de los ingresos debe atribuirse a la jurisdicción donde están radicados los mismos al momento de producirse la transferencia de dominio, y en los casos en que ésta coincida con la jurisdicción del 20% deberá aplicarse el régimen general para los casos indicados en el inciso b) del acápite VII, de este trabajo.

Siguiendo este orden de ideas, nos preguntamos, ¿Cómo se liquida el ISIB en el caso de un “corredor” de comercio que vende cosas muebles? Normalmente, en este tipo de operaciones la secuencia comercial es que el “corredor” se contacta con el comprador (cliente) y le realiza la venta. Luego entrega dicha venta – nota de pedido - a su representada, que, en un momento determinado procede a la entrega de los bienes vendidos por el “corredor” y se procede al cobro de la misma.

Cerrada la operación – venta, entrega y cobro – el “corredor” cobra la comisión acordada y al momento de presentar su ddjj de ISIB aplica el artículo 11° del CM atribuyendo el 80% al lugar donde estaban radicados los bienes al momento de la comercialización – transferencia de dominio – que coincide con la jurisdicción donde está ubicado el cliente – comprador -, y el 20% restante a la jurisdicción de la sede central del “corredor” que será su domicilio fiscal o su sede administrativa.

En estos casos no puede distinguirse el modo de liquidación del ISIB según se trate de la venta de bienes “calzados” por ejemplo, de la venta bienes “productos del agro”, porque no puede distinguirse donde la norma o el legislador no distinguieron.