



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA**

**CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

**Tema: “Perspectiva del Impuesto a los Ingresos Brutos con aplicación del
Convenio Multilateral en la Actividad de Acopio”**

Autora: Luisina Gay

Directora: Marisa Goytia

Diciembre 2023

INDICE

| | |
|--|---------|
| Resumen y Palabras Clave..... | pág. 2 |
| Título I: Importancia del Sector | |
| 1. Introducción..... | pág. 4 |
| 1.1 Objetivo..... | pág. 5 |
| 2. Análisis del Circuito Comercial de Granos | |
| 2.1 Etapa Primaria..... | pág. 6 |
| 2.2 Etapa Secundaria..... | pág. 9 |
| 2.3 Etapa Terciaria..... | pág. 12 |
| 3. El Acopio de Cereales - Análisis del Sector..... | pág. 13 |
| Título II: Normativa Vigente | |
| 1. Ingresos Brutos. Cuestiones Introductorias..... | pág. 16 |
| 2. Hecho Imponible..... | pág. 16 |
| 3. Ámbito de Aplicación del Convenio Multilateral..... | pág. 19 |
| 3.1 Distribución de la Base Imponible..... | pág. 21 |
| 3.1.1 Régimen General (Art. 2 CM)..... | pág. 23 |
| 3.1.2 Regímenes Especiales..... | pág. 24 |
| 3.2 Tratamiento Fiscal de la Materia Imponible..... | pág. 38 |
| Título III: Caso Práctico..... | pág. 41 |
| Título IV: Conclusiones..... | pág. 47 |
| Bibliografía..... | pág. 49 |
| Jurisprudencia..... | pág. 50 |

Resumen:

Una de las características distintivas de la agricultura es su estacionalidad, ya que por las particularidades de cada cultivo existe un periodo específico para su siembra, desarrollo y cosecha. Desde este punto de vista existen dos grandes grupos habitualmente conocidos como “cosecha fina” y “cosecha gruesa”: los primeros son aquellos cuya implantación se realiza en otoño y principios de invierno, su desarrollo se produce en invierno y primavera, y se cosechan a fin de esta y comienzos de verano. Por su parte, los granos gruesos se siembran en primavera y hasta principios de verano, se desarrollan en verano y otoño, siendo cosechados durante el otoño y comienzos del invierno.

El objetivo de este trabajo es determinar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos utilizando el Convenio Multilateral en la actividad del Acopio. Para ello se analiza, en primer lugar, el circuito comercial de los Granos en la República Argentina, para poner en contexto la actividad objeto de este trabajo, dado que la misma cuenta con distintas etapas y surgen diferentes actores, que se relacionan con el Acopio en mayor o menor medida, y así entender los conceptos por los cuales se obtienen los ingresos que son sujetos de tributos.

En el mismo se plantea la problemática que conlleva la atribución de ingresos a las provincias intervinientes, ya que por la naturaleza de las actividades bajo estudio, éstas podrían encuadrarse en distintos regímenes y eso cambiaría la liquidación del impuesto en sí mismo.

La función que cumple el Convenio Multilateral, es distribuir la base imponible de los contribuyentes que realizan su actividad en más de una provincia, entre los Fiscos de esas jurisdicciones, para que éstos la graven en forma proporcional.

Esto sucede mediante la aplicación de un “coeficiente único” en el Régimen General, y de porcentajes establecidos expresamente en los Regímenes Especiales de dicho Convenio.

El Convenio tiene un principio rector, que se basa en aplicar a todas las actividades comprendidas el régimen general del artículo 2, y cómo excepción, los regímenes especiales.

Si bien existe un criterio generalizado orientado a considerar que a los efectos de atribuir base imponible en las actividades de intermediación se deriva en forma automática la aplicación del art. 11 del CM, entiendo que en el desarrollo de cierto tipo de actividades, deben ponderarse otras cuestiones que ameritan la consideración de otro tipo de respuestas para lograr el objetivo del CM que es la distribución de base

imponible entre las jurisdicciones en las que verdaderamente se desarrolla actividad y existe sustento territorial.

La experiencia en la actividad y en la zona geográfica denota que siempre que sea razonable, los acopios aplican un único régimen de Convenio para toda su actividad.

Palabras clave: Acopio, Ingresos Brutos, Convenio Multilateral, Régimen General, Régimen Especial, Distribución de Base Imponible.

Título I: Importancia del Sector

1 Introducción

Una de las características distintivas de la agricultura es su estacionalidad, ya que por las particularidades de cada cultivo existe un periodo específico para su siembra, desarrollo y cosecha. Desde este punto de vista existen dos grandes grupos habitualmente conocidos como “cosecha fina” y “cosecha gruesa”: los primeros son aquellos cuya implantación se realiza en otoño y principios de invierno, su desarrollo se produce en invierno y primavera, y se cosechan a fin de esta y comienzos de verano. Por su parte, los granos gruesos se siembran en primavera y hasta principios de verano, se desarrollan en verano y otoño, siendo cosechados durante el otoño y comienzos del invierno.

La producción de granos se desarrolla principalmente en la Región Pampeana, cuya zona núcleo –sur de la provincia de Santa Fe, norte de Buenos Aires, sur y este de Córdoba- es el centro de la misma. En estas tres provincias, se produce, por ejemplo, algo más del 80% del volumen total de la soja.

El área agrícola también comprende el centro y norte de Santa Fe, Entre Ríos, este de Santiago del Estero, Chaco, sectores de otras provincias del norte, así como de San Luis y La Pampa, según el cultivo.

Cuando se habla del comercio de granos en Argentina se está haciendo referencia a la comercialización de una producción anual que alcanza, en términos globales, cerca de 100 millones de toneladas, con una superficie total de alrededor de 210.000 km².

Mientras que la producción se concentra temporalmente en una época acotada del año, la demanda presenta relativa estabilidad, por lo que adquiere relevancia el espacio de almacenamiento del sector. Si bien se destaca la capacidad instalada de los distintos operadores de la cadena comercial (acopiadores, industria, sector exportador), en la última década se expandió notablemente el uso de dispositivos de almacenamiento transitorio, principalmente los denominados silo bolsa, lo que le permitió al sector productivo retener parte de la producción en su establecimiento, graduando su afluencia al mercado en función del análisis de distintas variables de su negocio: cotización de los granos, tarifa de fletes, necesidades financieras, etc.

El principal destino comercial de la producción es la exportación, canalizada principalmente por vía marítima de acceso directo o mediante el Río de la Plata y el Río Paraná. Sobre este último se ubica la mayor parte de las terminales portuarias, por

las cuales se canaliza el 75% del volumen exportado de granos, aceites vegetales y harinas proteicas. Nos referimos a los complejos de la ciudad de Rosario y sus alrededores: Timbúes, San Martín, San Lorenzo, Villa Gobernador Gálvez, Punta Alvear, General Lagos, Arroyo Seco y Villa Constitución. El resto es exportado por las terminales ubicadas en Bahía Blanca y Necochea-Quequén.

1.1 Objetivo.

El objetivo de este trabajo es determinar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos utilizando el Convenio Multilateral en la actividad del Acopio. Para ello se analiza, en primer lugar, el circuito comercial de los Granos en la República Argentina, para poner en contexto la actividad objeto de este trabajo, dado que cuenta con distintas etapas y surgen diferentes actores, que se relacionan con el Acopio en mayor o menor medida, y así entender los conceptos por los cuales se obtienen los ingresos que son sujetos de tributos.

En el mismo se plantea la problemática que conlleva la atribución de ingresos a las provincias intervinientes, ya que por la naturaleza de las actividades bajo estudio, estas podrían encuadrarse en distintos regímenes y eso cambiaría la liquidación del impuesto en sí mismo.

Se presenta al final del presente trabajo, a modo ilustrativo, un caso práctico de una empresa radicada en la provincia de Córdoba, donde se manifestará todo lo comentado en el análisis de la normativa aplicable, además de quedar expuesto también, lo descripto en la introducción en cuanto a las actividades específicas en sí mismas, y sus características distintivas.

Para llevar a cabo dicha investigación, el trabajo se divide en 4 títulos:

- I. Importancia del Sector
- II. Normativa Vigente
- III. Caso Práctico
- IV. Conclusiones

2 Análisis del Circuito Comercial de Granos

2.1 Etapa Primaria

El nivel primario está dado por las transacciones o por la relación comercial que se establece entre productores agropecuarios, y acopiadores o cooperativas, industriales, exportadores, entre otros. Estas operaciones generalmente se desarrollan en las ciudades o localidades del interior del país en donde los agentes comerciales tienen infraestructura de almacenaje o de procesamiento de granos o, tienen la logística de transporte para asegurar el traslado del grano desde su explotación hacia el punto de elaboración o exportación.

El producto se comercializa tal como sale del campo o explotación, por lo que los gastos de ponerlo en las condiciones de comercialización usualmente corren por cuenta del vendedor, y generalmente se realizan en las plantas de acopio.

De todas formas, es frecuente observar explotaciones agrícolas de gran tamaño que cuentan con instalaciones adecuadas para el acondicionamiento de la mercadería (silos, secadoras, zarandas) que les posibilitan prescindir de los servicios ofrecidos por los acopios. Sin embargo, son éstos o las cooperativas la contraparte habitual de las transacciones que se dan dentro de esta fase.

Los mercados en esta etapa no se realizan en recintos ya que las operaciones son concertadas entre las partes. Al encontrarse la oferta atomizada, el poder de negociación del productor es relativamente bajo, particularmente si se tratan de agricultores chicos o medianos. Por otra parte, la relación entre depositarios y productores es muy estrecha por los servicios adicionales al almacenaje que brindan los primeros.

En esta situación es de gran relevancia la existencia de mercados referentes, de donde se puedan tomar precios que orienten a las dos partes sobre el valor del producto que se está negociando. En Argentina la mayor parte de las transacciones primarias se pactan tomando como referencia los precios de las Bolsas de cereales, a los que se descuentan los gastos de comercialización y transporte desde la localidad de origen hasta la localidad de destino referente.

En el siguiente punto se analizarán los sujetos que intervienen en esta etapa.

2.1.1 Sujetos participantes de la oferta

Dentro del universo de productores agropecuarios que participan en el mercado se pueden diferenciar a los que son *propietarios* de campos, de los que son *arrendatarios*

de los mismos. Los propietarios son aquellos productores que trabajan su propia tierra, mientras que los arrendatarios son los que trabajan tierras de terceros pagando por ello una retribución monetaria o bien una determinada cantidad física de mercadería en concepto de renta.

Dentro del grupo de productores propietarios se encuentran el productor clásico capitalizado y el propietario rentista. En el primer caso, el productor trabaja en forma directa su terreno y no concurre al mercado de tierras, es decir, no arrendará. En el segundo caso, se encuentran los productores que han cedido toda su tierra para que sea trabajada por terceros a través de contratos de arrendamiento, *aparcería* o *mediería*. En este caso, la renta que recibe el propietario puede consistir en un porcentaje de la cosecha obtenida o una retribución fija en dinero.

En esta etapa existe una figura muy usual dentro de la comercialización de granos de nuestro país, *los contratistas rurales*, que, en virtud del rol que cumplen se convierten en oferentes. Dentro de este grupo existen dos tipos de empresarios cuyas actividades poseen características muy distintas entre sí:

a) Los contratistas de máquinas:

Estos brindan servicios a terceros de laboreo, siembra, protección de cultivos y cosecha. Por dichos servicios reciben como forma de pago dinero y/o especies – granos-. Esta actividad está exenta de riesgo ya que no participan de los resultados de la explotación agropecuaria, sino que ofrecen sus servicios al productor recibiendo por ello una contraprestación definida de antemano.

b) Los contratistas tanteros:

Toman campos de terceros a través de la celebración en forma oral o escrita de contratos por una o más cosechas, comprometiéndose a entregar, después de la recolección, un porcentaje de la misma o una cantidad fija previamente estipulada. En el caso del contratista tantero, éste corre con todos los riesgos inherentes a la actividad productiva y por tal motivo conserva la mercadería cosechada, una vez pagada la renta al propietario de la tierra.

En casi todos los casos, los productores contratistas son propietarios y arrendatarios a la vez porque además de trabajar su tierra explotan tierras de terceros. Este sector es uno de los mejor dotados en maquinarias para la realización de las labores y la recolección de granos.

Hay que destacar el alto porcentaje de producción que entra al circuito de comercialización, especialmente en la región pampeana. El productor se caracteriza por una muy baja retención de granos para su consumo directo y para la alimentación de los animales.

2.1.2 Sujetos participantes por la demanda

Los agentes principales que intervienen como demandantes en la etapa primaria son: los *acopiadores* y las *cooperativas de primer grado*. Aunque en la actualidad es creciente el número de industriales y exportadores (demandantes de la etapa secundaria) que adquieren la mercadería directamente de los productores, debido a las estrategias de integración vertical implementadas por algunas empresas del sector o bien, por la tendencia actual de obviar a los intermediarios, aquí se mencionan únicamente a los demandantes "tradicionales" de la etapa primaria.

Los *acopiadores* son empresas con fines de lucro que mantienen una relación comercial directa con los productores y, al igual que las cooperativas, se ubican en las zonas productoras y tienen a su cargo el acondicionamiento y conservación de los granos. El negocio natural del acopio es el de operar como depositario de granos, aunque ello no quita que le ofrezcan al productor servicios complementarios, como son la venta de lubricantes y combustibles, el suministro de insumos, el otorgamiento de créditos para la explotación, entre otros.

Más adelante se explicará el funcionamiento de los acopios a fin de poder realizar la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Las *cooperativas de primer grado*, por otra parte, son sociedades formadas por los productores que tienen como principal cometido la comercialización de los granos de propiedad de aquellos. Se rigen por una ley especial y, a diferencia de los acopiadores, no les está permitido comprar mercadería a sus asociados, sino que éstos les entregan su producción, autorizándolas a efectuar la venta a un precio convenido.

Las cooperativas están agrupadas en organizaciones de segundo grado, siendo la más grande la Asociación de Cooperativas Argentinas (ACA). Agricultores Federados Argentinos (AFA) constituye un caso especial de cooperativa de primer grado con delegaciones en distintas zonas. Ésta resulta distintiva porque en su actuación se asemeja a las cooperativas de segundo grado.

Las cooperativas de segundo grado suelen actuar como exportador, por lo que pueden suceder dos cosas: a) que necesite la mercadería para un próximo embarque, y en consecuencia le compre los granos a la cooperativa de primer grado; o b) que en ese momento no necesiten mercadería y por lo tanto todas las órdenes de venta sean llevadas a la rueda de la Bolsa y se vendan a otros exportadores o industriales. En esta alternativa, la cooperativa de segundo grado actúa como un corredor (etapa secundaria) y cobra una comisión por los servicios prestados.

Una vez analizada la etapa primaria se pasará a analizar la etapa secundaria.

2.2 Etapa Secundaria

En la etapa secundaria la relación comercial se da entre el acopio o las cooperativas y, como contraparte, la exportación o la industria. Como sucede en la etapa primaria, las transacciones se pactan entre las dos partes, existiendo el riesgo de contraparte, ya que no existe un tercero que garantice el cumplimiento de estos contratos. Las operaciones, son realizadas telefónicamente o por correo electrónico en las mesas de negocios de las empresas acopiadoras, exportadoras, industriales, cooperativas y corredoras.

El perfil exportador argentino hace que las principales bocas de consumo, fuera de los grandes centros poblacionales, sean los complejos portuarios graneleros. En Argentina el 78% de lo que se exporta se despacha por las terminales fluviales del Paraná, que rodean a la ciudad de Rosario, mientras el resto se distribuye entre las terminales del sur bonaerense, ubicadas en los puertos de Bahía Blanca y Quequén. Este destino exportador del grueso de la cosecha granaria hace que los productos sean trasladados, como en un embudo, hacia los puertos.

Por otra parte, entre un 80% y 90% de las transacciones se cierran con la determinación en destino de la calidad y la cantidad de grano entregado.

Naturalmente se fue dando la aparición y consolidación de mercados concentradores en las localidades portuarias y, de menor envergadura, en las localidades con gran consumo interno. En dichas ubicaciones, un buen volumen de negocios se cierra diariamente ante la concurrencia de demandantes y representantes de los oferentes. Estos mercados concentradores se fueron constituyendo en las Bolsas de Cereales. En la actualidad, la plaza de mayor importancia es la que se encuentra ubicada en la Bolsa de Comercio de Rosario.

2.2.1 Sujetos participantes por el lado de la oferta

En esta etapa los acopiadores y las cooperativas pasan a actuar como vendedores.

Los proveedores de insumos (semillas, fertilizantes, agroquímicos, combustibles, etc.) constituyen también una parte importante de la oferta de granos, ya que generalmente venden buena parte de sus productos mediante operaciones de canje. El productor paga los insumos con una determinada cantidad de mercadería al momento de la cosecha, por lo que el grano recibido como pago debe ser colocado por los proveedores en el mercado.

2.2.2 Sujetos participantes por el lado de la demanda

En esta etapa los exportadores actúan como compradores, constituyendo uno de los eslabones más importantes de la cadena de comercialización de granos, dado el fuerte perfil que tiene el país como proveedor del mercado internacional.

Otro sector participante es el de los industriales. Para ellos los granos son la materia prima necesaria para la elaboración de diversos productos. Dentro del sector industrial primario, encontraremos: molinos harineros, fábricas de alimentos balanceados, molinos arroceros, fábricas aceiteras, industrias elaboradoras de alcohol y otros productos o bebidas que se obtienen por proceso de fermentación, fábricas de almidón, glucosa.

Estas diferentes industrias tienen necesidad de proveerse de granos a lo largo de todo el año. El que aprovechen o no la teórica caída de precios durante la época de cosecha, depende de varios factores. Entre ellos podemos mencionar la capacidad financiera, la infraestructura de almacenamiento que posean, la rentabilidad que pueda representar la compra de la mercadería en ese momento en lugar de encauzar los fondos hacia otras alternativas (costo de oportunidad), las expectativas del mercado y otros.

Existen más demandantes, tal es el caso de los mayoristas para el consumo interno. Ellos compran a los acopiadores para revender a los minoristas, que a su vez abastecen al consumo interno de granos sin procesar. En general, operan con granos forrajeros.

2.2.3. Sujetos participantes en la intermediación. El corretaje

Dentro de las figuras que participan en la intermediación en la etapa secundaria, encontramos a las cooperativas de segundo grado, tal como mencionamos en los

párrafos dedicados a las cooperativas, como demandantes de etapa primaria. Cuando la cooperativa de segundo grado vende granos a exportadores o industriales, en nombre de sus cooperativas miembro, actúa como intermediario y cobra una comisión por ello.

Tenemos también que considerar a los corredores de cereales, cuya función principal es acercar la oferta y la demanda.

Los corredores no sólo operan entre el acopiador (que en este caso sería el vendedor), y el industrial, exportador o mayorista (compradores de la producción de granos), sino que pueden participar en toda la cadena de comercialización. En los últimos años es creciente la participación del corredor de cereales en operaciones primarias, vendiendo por cuenta y orden de los productores y en operaciones de ventas realizadas por proveedores de planes canje.

Estas empresas de corretaje en ningún momento detentan la propiedad de la mercadería. La función de acercamiento entre oferta y demanda se complementa con una serie de servicios relacionados con la logística y el financiamiento en los negocios, el asesoramiento en estrategias comerciales y cuestiones impositivas, y el seguimiento integral de los negocios, entre otros. Una de las funciones de mayor importancia, en estos tiempos de acceso fácil y rápido a un gran caudal de información, es la de mantener a sus clientes informados con datos de calidad y estratégicos sobre la evolución del mercado.

En ejercicio de su función, el corredor interviene en las negociaciones que existen entre las partes, suscribe el respectivo boleto de compraventa, en el que se lo denomina "corredor o comisionista"; efectúa y recibe pagos por cuenta y orden de una de las partes, generalmente de los vendedores; organiza las entregas en el punto acordado por las partes; lleva un registro de las operaciones concertadas por su intermedio; financian las ventas de cereales de los productores por los que intervienen, e inclusive, ocasionalmente otorgan fianza respecto del cumplimiento de la entrega de las mercaderías a favor de los compradores.

Su retribución consiste en una comisión variable que cobran a una o a ambas partes. Brindan transparencia al comercio de granos, ya que, en general, operan en el marco institucional de una Bolsa o un mercado. También hacen que la oferta sea más fluida, facilitando así el posible ingreso de nuevos compradores. En definitiva, contribuyen al fortalecimiento de la oferta, de por sí atomizada, ante una demanda concentrada, y por ende, con una posición comercial más sólida.

Los corredores deben estar inscriptos en el Registro Público de Comercio, en la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ONCCA) y en la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Muchos de ellos son, además, operadores de los Mercados de Futuros, registrando contratos a su nombre o de terceros, recibiendo en este último caso una comisión por las operaciones concertadas y registradas en el mercado.

Por último se procede a analizar la etapa terciaria.

2.3 Etapa Terciaria

La tercera etapa del proceso de comercialización es conocida comúnmente como mercado de exportación o mercado FOB. Es importante conocer el proceso de negociación y formación de precios porque los valores que surgen de este mercado son representativos del valor de la mercadería del país de origen en el comercio internacional.

Los precios del mercado FOB surgen de las operaciones de compra venta de mercadería entregada a bordo del buque, y libre de gastos. Esto significa, que se negocian granos, harinas proteicas y/o aceites vegetales originados en el país y embarcados. Para la legislación argentina, el simple hecho de encontrarse la mercadería embarcada significa que la misma ya está exportada. La denominación de precios FOB o mercado FOB refiere a la condición de contratación, de acuerdo con las normas y costumbres del comercio internacional. Esas siglas corresponden a la frase *Free on Board*, lo que puede traducirse como libre de gastos sobre buque.

Este mercado no está institucionalizado y, al igual que en la anterior etapa, las transacciones se realizan vía telefónica o por correo electrónico entre operadores de mesas de negocios de distintas empresas, mayoritariamente exportadoras.

3 El Acopio de Cereales. Análisis del Sector

Se considera al acopiador como aquel que compra productos de absoluta fungibilidad, los mantiene en depósitos, en los que se mezclan los de distinta procedencia, transcurre normalmente un determinado tiempo entre la compra y la venta. Por lo general reciben productos a varios títulos, se obligan a entregarlos a personas diferentes, en lugares y tiempos distintos.

Todo ello indica la presencia de una operatoria cuya complejidad justifica el análisis especial del tributo en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, frente a otros comerciantes mayoristas que pueden operar también productos agrícola-ganaderos, pero que no revisten las características del acopiador.

El acopiador de granos, comercializa granos de dos formas, a través de la compraventa instrumentado con las Liquidaciones Primarias de Granos (LPG) código 01 o actuando como consignatario instrumentado con las Liquidaciones Primarias de Granos (LPG) código 02; presta servicios de acondicionamiento de los granos; presta servicios de almacenamiento en planta propia o alquilada; realiza el servicio de administración de la logística del transporte de terceros; puede prestar el servicio de transporte si posee camiones propios; ventas de insumos para la producción agrícola (semillas, fertilizantes, agroquímicos, combustibles, etc.); puede también realizar la actividad de explotación agropecuaria, en campos propios o de terceros, directamente por la propia empresa o a través de asociaciones.

Todas las operaciones, tienen como respaldo documental una factura o un documento equivalente a la factura (Liquidaciones Primarias de Granos), por lo tanto es totalmente determinable y cierta cada operación.

En el momento de la cosecha, en la mayoría de las áreas de producción, es el acopiador el encargado de suministrar los camiones para el traslado desde la chacra a sus instalaciones. Una vez que son descargados allí, los granos pierden su identidad y pasan a constituir un todo con el resto. El concepto de pérdida de identidad significa que una vez descargada la mercadería, el productor deja de ser el propietario de la misma, para convertirse en el dueño de una cantidad equivalente cualitativa y cuantitativamente.

También el despacho a puerto es de suma importancia para el acopio, por motivos fundamentales: hacer espacio para poder lograr un mayor índice de rotación de mercaderías, operar más giros al elevador y facturar al exportador las ventas contra-entrega, modalidad frecuentemente utilizada en la actualidad.

La mercadería existente en sus instalaciones puede ser de su propiedad o de terceros, sean éstos productores que entregaron grano en depósito o exportadores o industriales que ya la adquirieron y esperan la fecha de entrega establecida en la operación.

La ganancia o retribución bruta proviene, por un lado, de los servicios de acondicionamiento de granos prestados a los clientes, y por otro, de la diferencia entre el precio de compra al productor y el obtenido por la venta de los granos. Los ingresos provenientes del acondicionamiento del cereal son cada vez más bajos debido a la gran competencia. La retribución por almacenaje puede ser importante en la medida en que los acopios puedan cobrar por ello una tarifa y, a su vez, vendan la mercadería pactando un almacenaje más bajo o igual a cero. Lo mismo sucede con el flete siempre que el acopio pueda concretar operaciones con distancias más cortas y por consiguiente obtener precios más bajos que los cobrados al vendedor; o bien que cobre fletes de camiones y venda utilizando vagones como medio de transporte.

Una utilidad interesante para el acopio tiene origen en lo que se llama "beneficio de mezcla". Como recibe una gran cantidad de partidas de granos de distintas calidades, con frecuencia no necesita efectuar el acondicionamiento para obtener mercadería en condiciones Cámara, sólo basta con mezclar el cereal. En este caso el acopio habrá cobrado al productor por un acondicionamiento que en realidad no hizo, ahorrando los costos que ello implica.

También prestan servicios varios como el acondicionamiento, almacenamiento de granos en planta propia o alquilada; administración de la logística del transporte de terceros; puede además prestar servicios de transporte, y efectuar ventas de insumos para la producción agrícola (semillas, fertilizantes, agroquímicos, combustibles, etc.).

Los acopiadores pueden también realizar la actividad de explotación agropecuaria, en campos propios o de terceros, en forma directa por la misma empresa o, a través de otra empresa o sociedad.

Una actividad muy frecuente es el canje. Los canjes en el sector agropecuario están orientados a la compra de agroquímicos, fertilizantes, herbicidas, combustibles. Este tipo de operatoria le permite al sector agropecuario financiar al productor, con negocios a futuro. El productor de esta manera logra contar con los insumos y se compromete a la entrega de cereal.

En este caso el productor entrega la mercadería por la adquisición de insumos al acopiador y dicha ésta es recibida en “propiedad” por el acopiador, como pago de los insumos comprados.

La actividad de acondicionamiento de granos, son las tareas realizadas en la planta de acopio para lograr condiciones de almacenamiento seguro para el grano y mejorar su calidad sanitaria. Algunos ejemplos de éstas son: pre limpieza, limpieza, secado y aireación.

El movimiento propio de los granos durante el traslado al campo o la planta, y desde la planta misma, entre silos y galpones, hace que se provoquen mermas. Éstas deben documentarse, para que queden expuestas las distorsiones entre las cantidades de granos entregados en depósito y las que se mantienen en existencia. Además, ante una inspección del fisco, deben poder justificarse.

Como puede observarse, todas las actividades, generalmente forman parte de la misma fuente generadora de ingresos, girando principalmente en torno a la actividad principal que es la comercialización de granos. En este caso el tratamiento de Convenio Multilateral es único, sin perjuicio que puedan ser aplicable distintos regímenes del mismo.

Actividades específicas del Acopiador de Cereales

- Compra venta
- Consignación
- Prestaciones de Servicios
- Acarreo o Flete Corto. Transporte de terceros
- Transportes propios
- Flete Largo
- Almacenajes
- Venta de insumos para la Agricultura
- Producción agrícola
- Operaciones de Canje de Insumos.

Viendo las diferentes actividades que involucran al acopio, se pasará a analizar la normativa vigente.

Título II: Normativa Vigente

1 Ingresos Brutos. Cuestiones Introductorias.

Cuando se habla de capacidad contributiva, existen tres manifestaciones básicas que son las que habitualmente toman los gravámenes en su definición: renta, patrimonio y consumo. Clásicamente se ha considerado al Impuesto sobre los Ingresos Brutos como un gravamen al consumo.

El impuesto sobre los ingresos brutos es una forma de imposición a las ventas, dentro de los impuestos indirectos a los consumos. Es un tributo que alcanza a todas las transacciones que se producen a lo largo de la cadena económica, desde la producción hasta la venta al consumidor final.

Las características de este impuesto son:

- *Real*, dado que no contempla aspectos personales del contribuyente, excepto si llevan libros o no, a efectos de la imputación de ingresos por lo devengado o percibido.
- *Indirecto*, porque alcanza manifestaciones indirectas de capacidad contributiva.
- *Territorial*, se lo considera así por cuanto una jurisdicción solo posee potestad tributaria en la medida en que exista actividad desarrollada en su territorio, ya sea en todo o en parte.
- *General*, porque grava todas las manifestaciones de riqueza de una determinada naturaleza. Recae sobre todas las actividades ejercidas en forma habitual y a título oneroso por un sujeto.
- *Periódico*, el periodo fiscal es el año calendario. No debe confundirse aquí la periodicidad el impuesto o de la obligación tributaria, con la periodicidad del hecho imponible.

2 Hecho Imponible

El hecho imponible establece la procedencia o no del tributo ante una situación fáctica cualquiera. Constituye un tipo ideal, es decir, una situación abstracta definida por la ley, comúnmente en forma genérica. Es en consecuencia un fenómeno jurídico. Su objetivo es captar los hechos económicos que el legislador reputa como manifestación de capacidad contributiva.

El hecho imponible reviste naturaleza económica. Por ello cuando se trata de establecer si un hecho, acto o negocio coincide o no con el presupuesto de hecho previsto en la ley, se debe tener en cuenta su contenido o sustancia económica.

El objeto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es definido por cada provincia, de acuerdo a lo establecido en sus Códigos Fiscales. No obstante, las jurisdicciones locales no pueden diseñar este tributo sin dejar de respetar las pautas que establece la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548.

Las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires han legislado el hecho imponible del gravamen como el ejercicio habitual y a título oneroso en una determinada jurisdicción del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso – lucrativa o no – cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice.

Así, surgen cuatro aspectos esenciales del hecho imponible del gravamen:

- Ejercicio de una actividad (actividad);
- En forma habitual (habitualidad);
- Realizado a título oneroso -lucrativo o no- (onerosidad); y
- La actividad debe ser ejercida en el territorio provincial que pretende gravarla (sustento territorial).

De lo expuesto se puede concluir que no todo ingreso estará comprendido dentro del objeto del tributo.

Se analiza a continuación el Código Tributario de la Provincia de Córdoba, Ley N° 6006, debido a que el ejemplo práctico propuesto como parte del objeto del presente trabajo, está radicado en dicha provincia.

En el capítulo primero de su Título II define el Hecho imponible de Ingresos Brutos en la Provincia de Córdoba:

“Artículo 177º.- El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Córdoba del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa 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, estará alcanzado con un impuesto sobre los Ingresos Brutos en las

condiciones que se determinan en los artículos siguientes y en la Ley Impositiva Anual.”

Los Códigos Fiscales, a efectos de determinar la habitualidad, tiene en cuenta especialmente 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.

Las legislaciones entienden como ejercicio habitual el desarrollo –en un año fiscal- de hechos, actos y operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades. Bastará entonces con el ejercicio efectivo de la actividad que constituya el medio de vida de un sujeto, o su profesión, para que sea exigible el gravamen.

Señala Althabe (2008, pág. 6) *“que las actividades habituales serán las inherentes al giro normal del negocio y medio de vida normal del sujeto que la realiza. De ello resulta una primera depuración, los actos aislados, inconexos, excepcionales, impropios de la actividad del sujeto, los cuales serán “no habituales”.*

Para el caso de las sociedades, la inclusión en el objeto social de una actividad denota habitualidad.

En cuanto a la onerosidad, la doctrina ha entendido que una actividad no es onerosa – y por ende, no imponible- si no genera, al menos potencialmente, ingresos brutos al sujeto que la desarrolla.

En cuanto al aspecto temporal, el impuesto sobre los ingresos brutos se determina sobre la base de lo devengado, los Códigos Fiscales disponen como año fiscal el año calendario, y establecen, por lo general, el ingreso del impuesto mediante anticipos mensuales.

El sustento territorial cobra vital importancia ya que resulta ser la cuestión que habilita el poder de imperio de un Fisco local para someter a imposición una determinada manifestación de capacidad contributiva. Actuar de forma contraria implicará una violación al régimen federal de nuestra Constitución Nacional.

Siguiendo con el Código Tributario de la Provincia de Córdoba, Ley N° 6006, en su capítulo segundo, Art 184°, establece que: *“Cuando la actividad gravada se ejerza por un mismo contribuyente en dos o más jurisdicciones, serán de aplicación las normas contenidas en el Convenio Multilateral vigente, el que tendrá, en caso de concurrencia, preeminencia.”*

Habiendo analizado el hecho imponible de los Ingresos Brutos, continuamos con el Convenio Multilateral.

3 Ámbito de Aplicación del Convenio Multilateral

Con la expresión “Ámbito de Aplicación” usualmente se denomina a la esfera de procedencia del Convenio Multilateral, es decir qué actividades y contribuyentes comprende, y cuáles son las condiciones en las que corresponde aplicar este instrumento.

Este surge con claridad en las disposiciones de su artículo primero de la Resolución General N° 1 de la Comisión Arbitral:

“Art. 1 - 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, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia. Así, se encuentran comprendidos en él los casos en los que se configure alguna de las siguientes situaciones:

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

Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3º, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado

para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.).”

El elemento esencial para la procedencia del Convenio Multilateral es la existencia de una actividad gravada del mismo contribuyente en más de una jurisdicción local.

De ello surgen dos factores íntimamente vinculados entre sí:

- el desarrollo de actividades en dos o más jurisdicciones (que denominaremos “elemento actividad”) que no está conformado por cualquier acción económica sino por las realizadas en forma habitual, y sin que medie relación de dependencia, y
- la producción de ingresos no atribuibles a ninguna jurisdicción en particular, sino todas en su conjunto (que nombraremos como “elemento ingreso”), que resulta ahora expresamente mentado a través de la exigencia de onerosidad, término que significa la existencia de contraprestación (dineraria o en especie), como retribución a la actividad ejercida.

Ambos tienen que reunirse simultáneamente, aunque sea en forma potencial, para que se verifique el hecho imponible.

En nuestro caso, se ha tomado a la empresa acopiadora de granos como sujeto, más allá de las distintas actividades que la misma pueda realizar, teniendo en cuenta que todas ellas tienen que ver directa o indirectamente con la comercialización de granos. Esto está estrechamente vinculado a las teorías del “Convenio Sujeto” y del “Convenio Actividad”.

Según la Teoría del Sujeto, la unidad del proceso económicamente inseparable se concreta en el sujeto que realiza la actividad, porque todas sus acciones confluyen en él. Según la Teoría de la Actividad, entiende que un mismo sujeto puede realizar pluralidad de actividades.

Los profesionales que liquidan impuestos, tienden a unificar el tratamiento de las actividades del contribuyente en un solo régimen, para simplificar tareas que ya de por sí son demasiado complejas. Por su parte, los Fiscos, quizás por parecidas razones prácticas o tal vez para lograr consensos entre las jurisdicciones, tienden a englobar en este mecanismo todas las actividades del contribuyente.

Así, aunque no hay una norma general sobre la espinosa cuestión doctrinaria, surge una inclinación bastante clara por el “Convenio Sujeto”.

La unificación a nivel nacional de los padrones, las declaraciones juradas y el control de pagos del Convenio, consolidó de alguna manera esta tendencia, por la implícita visión global de la actividad del contribuyente que consagra.

Por otro lado, la actividad del contribuyente es el resultado de planes y decisiones que afectan a toda la empresa (y por ende a su actividad). En consecuencia, entre enfocar al sujeto o a su actividad, no existe tanto antagonismo como parece sugerir del enunciado de la polémica doctrinaria.

3.1 Distribución de la Base Imponible

La función que cumple el Convenio Multilateral, es distribuir la base imponible de los contribuyentes que realizan su actividad en más de una provincia, entre los Fiscos de esas jurisdicciones, para que éstos la graven en forma proporcional.

Esto sucede mediante la aplicación de un “coeficiente único” en el Régimen General, y de porcentajes establecidos expresamente en los Regímenes Especiales de dicho Convenio.

El Convenio tiene un principio rector, que se basa en aplicar a todas las actividades comprendidas el régimen general del artículo 2, y cómo excepción, los regímenes especiales.

Esto conlleva a analizar si la actividad que realiza el contribuyente está prevista en algún régimen especial. Caso contrario deberá aplicarse el régimen general.

Significa que los regímenes especiales son excepcionales. Solo deben aplicarse si la situación está expresamente prevista en alguno de los artículos que los definen. Si esto no ocurre y el caso analizado no encuadra estrictamente en las condiciones que establece la figura del régimen especial, se aplicará el régimen general.

Al momento de seleccionar el régimen aplicable se plantean dos cuestiones que están vinculadas:

- el encuadre de la actividad del contribuyente dentro de los distintos regímenes del Convenio y;
- la posible diversidad de actividades cada una con su régimen.

Así, una vez que se determina que una actividad pertenece a varias jurisdicciones, debe encuadrarse a ese proceso económico único, dentro de los regímenes de distribución que tiene el Convenio Multilateral.

Es fundamental para ello el análisis de la actividad del contribuyente vista como una unidad de fin en su conjunto, y no solo hechos aislados.

La diversidad de actividades y los regímenes aplicables nos llevan a un debate en la doctrina, donde se analizan las teorías del “Convenio Sujeto” y del “Convenio actividad”, y a su vez, subsiste el problema de hacer compatibles a los distintos regímenes aplicables para un mismo contribuyente.

Una primera propuesta puede ser darle distinto tratamiento a cada actividad, aplicándoles individualmente el régimen que le corresponda a cada una. Otra posibilidad, la que en la práctica se considera más conveniente, es la de ver al sujeto como una unidad, extremando la teoría del “Convenio sujeto”, y a través de una ecuación matemática, relativizar la importancia de sus actividades, para llegar como resultado a un coeficiente único.

En la práctica, siempre que sea factible y razonable, los acopios aplican un único régimen de Convenio para toda su actividad, basados en la teoría del Convenio Sujeto.

La actividad del contribuyente hay que verla desde su unidad como empresa, con una misma unidad de acción para planes y toma de decisiones.

Es por ello que debe tenerse en cuenta la naturaleza del conjunto de sus acciones al momento de determinar que tratamiento fiscal le corresponde, sin olvidar que pertenecen a un proceso económico único.

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos utiliza un criterio que consiste en separar las actividades que tienen identidad propia dentro del giro normal de la empresa de las que son conexas o accesorias. Las “actividades complementarias” están incluidas dentro de la principal, y por consiguiente siguen el mismo tratamiento fiscal.

Es lógico entonces que el Convenio Multilateral haga el mismo análisis, y al plantearse diversidad de regímenes dentro de un mismo contribuyente, debe darse el caso de que dos o más actividades tengan identidad propia y sean independientes entre sí y aun así, debería también analizarse si ambas son importantes por igual.

Los regímenes especiales deben considerarse “figuras tipo”, cuya definición la establece la norma respectiva del Convenio Multilateral. Los requisitos deben verificarse en el caso concreto, en forma plena y total, para que proceda su aplicación, es por ello que en muchos casos se termina descartando.

Solo procederán si las circunstancias del hecho se ajustan estrictamente a las previsiones de la ley, y considerando a las actividades complementarias como parte de la principal.

3.1.1. Régimen General (Art. 2 CM)

El régimen general, es un procedimiento de distribución de Base Imponible para la liquidación de los Ingresos Brutos en todos los casos, excepto en los casos en los que, como ya dijimos, se deban aplicar regímenes especiales.

Éste, distribuye la materia imponible en partes iguales:

- El cincuenta por ciento (50%) “en proporciones a los gastos efectivamente soportados”, y;
- el cincuenta por ciento (50%) restante “en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción”.

Se basa en los elementos ingresos y gastos, a los que se atribuye la misma importancia. Éstos a su vez coinciden con los constitutivos del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Se determina un “coeficiente de ingresos” y otro “coeficiente de gastos”, sobre la base de las entradas y erogaciones, respectivamente. Ambos parámetros se unen en un “coeficiente único”.

A los fines de calcular los coeficientes se toman las cifras que surgen del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior. En caso de no practicarse balances comerciales, se deben tomar los ingresos y gastos del último año calendario.

La Comisión Arbitral, en su artículo 1º de la Resolución General Nº 1/2019 plantea que: *“...en los términos del artículo 2º del Convenio Multilateral del 18.8.77, aun cuando la base imponible se determine de distintas formas en las diversas jurisdicciones involucradas (ingresos brutos totales, diferencia entre precios de compra y de venta, diferencia entre ingresos y egresos, etc.), deberá tomarse siempre como base de distribución, los ingresos brutos totales del contribuyente.”*

La naturaleza del cálculo hace necesario que los períodos fiscales deban considerarse en su integridad. Por ello cuando se producen altas o bajas en el transcurso de los mismos, debe aplicarse un sistema especial normado por el artículo 14 de Convenio Multilateral.

Es de resaltar que en todo el proceso de atribución de ingresos y gastos, debe atenderse “a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen” (art. 27 C.M.).

3.1.2. Regímenes Especiales

Al contrario del régimen general, los regímenes especiales atribuyen el monto imponible tomando en algunos casos como parámetro, porcentajes preestablecidos por la norma sobre situaciones presentes, no considerando hechos pasados.

Están contemplados en los artículos que van desde el 6° al 13° de la Ley de Convenio Multilateral.

A continuación analizaremos los artículos del Régimen Especial aplicados a la actividad del acopio.

3.1.2.1 Regímenes Especiales en el Acopio.

- *Art. 9: En los casos de empresas de transportes de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje.*
- *Art. 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% (ochenta por ciento) de los ingresos brutos originados por estas operaciones y la otra, el 20% (veinte por ciento) restante.*

Los Acopios en general suelen realizar diversas actividades con lo cual resulta necesaria analizar la posibilidad de la aplicación de los Regímenes Especiales.

En este caso, se plantea la eventual aplicación del régimen especial establecido para los comisionistas o consignatarios (art. 11 del C.M.) y también, si es de aplicación el régimen de transporte (art. 9 C.M.) cuando el acopiador realiza el traslado de la mercadería.

En los puntos siguientes se analizarán ambos artículos.

- Artículo 9 CM: Empresas de transporte de Pasajeros o Cargas.

En los casos de empresas de transportes de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje, entendiéndose como tal a aquellas en la cual se produce la carga del vehículo.

El análisis de si corresponde o no la aplicación del referido artículo a la actividad de acopio es sencilla, y la jurisprudencia falló a su favor.

Este régimen especial resultaría de aplicación, a los ingresos de las empresas de transporte de pasajeros o cargas; dependiendo para ello exclusivamente del carácter subjetivo de los prestadores (empresas de transporte) por encima de las tareas objetivamente llevadas a cabo, y resultando incompatible entonces el encuadre de estos sujetos en el régimen general.

Si bien los acopiadores de cereales pueden realizar servicios de transporte, (quienes poseen camiones propios) por los cuales perciben ingresos y tributan el impuesto en cuestión, no es de aplicación en ningún caso el artículo 9º del Convenio Multilateral.

Ello por cuanto el mismo establece un régimen especial para “los casos de empresas de transportes de pasajeros o carga que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones...”

Es decir, no es un régimen para la “actividad”, sino para las “empresas de transporte”.

En el caso del acopiador de cereal, el transporte es un servicio que efectúa en forma complementaria, siendo su actividad principal el acopio y su comercialización. Estos casos no están previstos por este régimen especial, y por lo tanto debe aplicarse el régimen general.

Más allá de esta conclusión debemos mencionar que en la Resolución 50/2010 CA Huinca Cereales, establece que cuando los ingresos por fletes provengan de camiones propios la liquidación deberá realizarse por el Art. 9 CM y cuando se trate de camiones de terceros por el Régimen General del Art 2.

No coincido con este criterio, en primer lugar porque el Art. 9 se refiere a la empresa de transporte y no a la actividad de flete en sí misma y además porque no se está considerando que para el acopio, la actividad de transporte

es una actividad complementaria y debería liquidarse por Art. 2 siguiendo a la actividad principal.

○ Artículo 11 CM: Comisionistas o Consignatarios.

Los rematadores, comisionistas u otros intermediarios que tengan su oficina central en una jurisdicción y participen en la negociación de bienes situados en otra, tengan sucursal o no en esta, asignarán a la jurisdicción donde se encuentren los bienes, el 80% de ingresos brutos generados en la operación, y la otra jurisdicción -oficina central- obtendrá el 20% restante.

Necesariamente debe realizarse la actividad en la jurisdicción en que están ubicados físicamente (y no jurídicamente) los bienes, ya que en caso de no llevarla a cabo, carecería de potestad tributaria para aplicar el gravamen y por ende nada podría distribuir el convenio. No obstante, algunas jurisdicciones consideran que si el caso encuadra en el artículo, no es necesario que el sujeto desarrolle actividad en la jurisdicción receptora de dichos ingresos.

La atribución se efectúa asignando los ingresos operación por operación. En el caso de que se advierta que la sede del consignatario se encuentra en la misma provincia donde se encuentran los bienes (al momento de la venta), se debe atribuir la totalidad de la comisión a dicha jurisdicción.

La distribución de los ingresos en el caso del art. 11 se plantea en función del carácter que adquiere el sujeto ante la venta por cuenta de terceros, de manera que no hay razón para diferenciar tal carácter por el hecho de que esa venta fuera realizada en una u otra jurisdicción.

El régimen especial del artículo 11 del Convenio Multilateral, se aplica *“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...”*

Se puede observar que se “personaliza” el tratamiento del régimen especial, frente al criterio objetivo que tienen otros regímenes especiales. El régimen no comprende a cualquier “actividad de intermediación retribuida a comisión”, sino a aquella que es realizada por personas que las ejercen en forma habitual. Apunta pues el régimen a personas físicas o jurídicas, que realizan tareas de acercamiento de las partes, como rematadores, martilleros, mandatarios, comisionistas.

El acopiador de granos, cuando realiza una consignación conforme a las normas e instrumentos específicos siempre actúa a nombre propio, por cuenta de terceros.

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

En mi opinión, estas situaciones no están alcanzadas por el régimen especial que estamos analizando, ya que exceden sus previsiones.

La intención de la norma es clara, en el sentido de comprender a los intermediarios cuyo papel es acercar a las partes y concretar la venta de los bienes. Cuando la empresa excede este limitado marco, para desarrollar otras actividades por cuenta propia, realizar servicios y otras acciones ajenas a la intermediación comercial, estamos frente a circunstancias que no son “lo previsto para casos especiales” y por lo tanto es de aplicación el artículo 2º (Régimen General) del Convenio Multilateral.

En cambio sí debería aplicarse este régimen si el intermediario se limita a acercar a las partes, actuando a nombre y por cuenta de terceros (caso de los corredores de cereales), sin realizar otras actividades complementarias como las descriptas.

Se plantean entonces al respecto dos posturas claramente antagónicas:

- Por un lado la que sostiene la aplicación del Régimen General por todas las actividades del acopiador (compraventa, servicios y comisiones). En general, esta posición es la sostenida por los contribuyentes.
- Por otro lado, la de los fiscos provinciales (entre ellos: Santa Fe, Provincia de Buenos Aires, La Pampa y Córdoba), quienes sostienen que debe segregarse lo que corresponde al régimen del artículo 2 del Convenio Multilateral (compraventa y servicios) de aquello que encuadra en el Régimen Especial del artículo 11 (comisionista).

Si bien existe un criterio generalizado orientado a considerar que a los efectos de atribuir base imponible en las actividades de intermediación se deriva en forma automática la aplicación del art. 11 del CM, entiendo que en el desarrollo de cierto tipo de actividades, deben ponderarse otras cuestiones que ameritan la consideración de otro tipo de respuestas para lograr el objetivo del CM que es la distribución de base imponible entre las jurisdicciones en las que verdaderamente se desarrolla actividad y existe sustento territorial.

Otra alternativa sería considerar que se trata de una “prestación de servicios” de carácter más amplio, que permitiría concluir que su aplicación escapa del régimen especial del art. 11 para converger en la aplicación del régimen general del artículo 2.

Es importante tener en cuenta que para que se cumpla la aplicación del artículo 11 deben cumplirse indefectiblemente las siguientes condiciones:

- Subjetiva: que los sujetos que realicen la comercialización revistan la condición de rematadores, comisionistas u otros intermediarios; y
- Objetiva: que tengan su oficina central en una jurisdicción y rematen o intervengan en la venta o negociación de bienes radicados en una jurisdicción distinta a la que corresponde a su administración.

Por estas condiciones y las cuestiones anteriormente descritas considero perfectamente válida la aplicación del artículo 2 como lo pretenden los contribuyentes, y en particular la empresa bajo análisis del ejemplo práctico en este trabajo, ya que se parte del supuesto de que en la misma, tanto la sede de la empresa como los bienes a comercializar se encuentran radicados en la provincia de Córdoba, y por esto deja de cumplirse la condición objetiva, además de tener un objeto amplio en su contrato social, que hace que se exceda la previsión del mencionado artículo del régimen especial (Art. 11).

Adhiero a la postura que establece que en los casos en donde se carece del elemento objetivo que exige el art. 11 del CM, que requiere para su aplicación la existencia necesaria de dos jurisdicciones, una donde se encuentre la oficina central y otra jurisdicción donde se encuentren situados o radicados los bienes, corresponde la aplicación del art. 2°.

Existen numerosos fallos respecto a las diferentes posturas sobre si corresponde o no, la aplicación de los artículos 9 y 11 del Convenio Multilateral.

Entre los más importantes podemos citar, a favor de la aplicación de los regímenes especiales:

- Resolución CA N°49/2009 “Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez c/ Provincia de Santa Fe”.
- Resolución CA N° 50/2010 “Huinca Cereales S.R.L. c/ Provincia de Santa Fe.
- Resolución CA N° 33/2013 ratificada por Resolución CP N° 18/2014 “Lelfun S. A. c/ Provincia de Buenos Aires.
- Resolución CA N° 27/2001 ratificada por Resolución CP N° 11/2002 DEHEZA SAICF c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires”.
- Resolución CA N° 26/2016 ratificada por Resolución CP N° 5/2017 y CA N° 44/2017. “Cepas Argentinas S.A. c/ provincia de Buenos Aires”.
- Resolución CA N° 59/2016 “Tomas Hnos. y Cía. S. A. c/ Provincia de Buenos Aires”.

En cuanto a la Resolución CA N° 50/2010 “Huinca Cereales S.R.L. c/ Provincia de Santa Fe”, el artículo del diario “El Cronista”, sugiere que la cuestión controvertida de este fallo se centró en 4 aspectos:

- 1) El sustento territorial.
- 2) La intermediación en la compra venta de cereales y fertilizantes.
- 3) Los servicios prestados.
- 4) El servicio de transporte.

Respecto del sustento territorial, *“la empresa se agravia pues el Fisco determina un ajuste en el impuesto sobre los ingresos brutos aplicando las normas del art. 2º del convenio multilateral, no obstante reconocer que la totalidad de los gastos corresponden a la jurisdicción de Córdoba, por estar allí la sede comercial, en la localidad de Marcos Juárez, situación que conlleva a la inexistencia de sustento territorial para la provincia de Santa Fe, y por ende, a la no aplicación del convenio multilateral para Huinca Cereales SRL.”*

Luego, el fisco de la provincia de Santa Fe prueba la existencia del sustento territorial con gastos que provienen de los balances generales de la empresa.

La Comisión Arbitral, ratifica la posición del fisco *“toda vez que está probada la existencia del necesario sustento territorial en Santa Fe a través de gastos realizados en esa Provincia”*.

En cuanto al segundo y el tercer punto, no se plantean controversias entre la empresa y el fisco. En intermediación, en una primera instancia, el fisco ajustó

conforme a las normas del art. 2 del Convenio Multilateral, pero luego, cambia su opinión y entiende que *“el encuadre normativo, según el modus operandi de la firma, concerniente a las operaciones de cereales y fertilizantes, corresponde a la actividad de intermediación, tipificada en la figura prevista en el artículo 11 del Convenio, por lo que en este aspecto, es pertinente acoger el planteo efectuado por la contribuyente. Es decir, el Fisco hace saber que constata y acepta lo afirmado por la recurrente en el sentido que su actividad es la de comisionista, por lo que no subsiste controversia respecto de la aplicación, en este punto, del artículo 11 del Convenio”*.

Respecto a los servicios prestados, el fisco reconoce que los servicios de acondicionamiento, son una actividad que se realiza en extraña jurisdicción, por lo que en este punto también se allana.

Por último, y en lo referido al cuarto punto, servicios de transporte, el fisco constata que la empresa posee dos camiones propios, que deberán tributar conforme al régimen especial del Art. 9 de Convenio.

Luego, *“en lo concerniente a los ingresos provenientes de la actividad de “servicio de administración de fletes mediante la contratación de terceros fleteros”, complementaria también de la actividad principal de intermediación de cereales, la empresa alega que interviene únicamente contratando el flete a puerto para transportar el cereal que viaja con la carta de porte del mismo productor agropecuario, no ingresando la mercadería a la planta de acopio de Huinca Cereales. Sólo interviene en la intermediación y factura el flete, contratado a terceros al mismo precio abonado por su mandante, hecho que puede corroborarse con las facturas aportadas por la agraviada, emitidas por los transportistas a nombre de Huinca Cereales y factura de ésta a nombre de Negocios Agropecuarios, cuyos montos coinciden plenamente”*.

El fisco, infiere en los estados contables y concluye que se está en presencia de una actividad de intermediación de servicios, y que la atribución de esos ingresos deberá hacerse conforme al Régimen General del Art. 2. Posteriormente, en un nuevo análisis, solicita una nueva prueba documental a la empresa contribuyente, de la que surge que *“en la operatoria relacionada con fletes realizados por terceros, se mantiene la misma tarifa del transportista en la facturación a productores sin percibir comisión alguna y que la cuenta Resultados por gestión Fletes refleja únicamente los ingresos y costos por servicios de fletes realizados en los dos camiones propios con que cuenta.*

Conforme a ello, entiende, que con los nuevos antecedentes y los dichos del propio recurrente, en esta instancia debe reverse lo que la jurisdicción

consideraba como intermediación de fletes, en virtud de que no se dan los supuestos para ello, no habiéndose constatado la percepción de comisión alguna.

En consecuencia, alega que los ingresos por la prestación de los aludidos servicios de fletes, mediante la contratación de terceros transportistas, deberán atribuirse de conformidad al Régimen General previsto en el artículo 2º del Convenio Multilateral, correspondiendo tales ingresos -facturados por HUINCA CEREALES- al lugar de prestación efectiva del servicio”.

La Comisión Arbitral resuelve que no corresponde considerar la actividad como intermediación de fletes, ya que no se dan los supuestos para ello, no habiéndose constatado la percepción de una comisión y que aunque así hubiese sido, la intermediación de servicios no se encuentra prevista en el Régimen Especial del Art.11, y que por lo tanto “*en lo concerniente a los ingresos provenientes de la actividad de servicio de administración de fletes mediante la contratación de terceros fleteros, complementaria también de la actividad principal de intermediación de cereales, deberán asignarse a las jurisdicciones involucradas de acuerdo al Régimen General del artículo 2º del precitado Convenio*”. (Almada, 2011).

Luego de estudiar el caso “Huinca Cereales S. R. L. c/ la provincia de Santa Fe, se procederá al análisis de la Resolución CA N° 59/2016, “Tomas Hnos. y Cía. S. A. c/ Provincia de Buenos Aires”.

En este último caso, la empresa accionante manifiesta que el fisco se atribuye materia imponible aplicando los regímenes especiales de los artículos 11 y 9º del C.M., excluyendo la misma del régimen general (artículo 2º del CM), tratamiento que debe aplicarse al caso. Que entiende que aunque una empresa de acopio puede realizar operaciones por cuenta ajena (“en comisión”), no es un “comisionista” en el sentido que tiene dicho término, por lo que no puede aplicarse el régimen del artículo 11. Además, dice que si realiza tareas de transporte, ellas son complementarias de su actividad y tampoco puede catalogarse como una “empresa de transporte”, por lo que no puede aplicarse el régimen del artículo 9º, reservado para dichas empresas.

En respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires sostiene que las actividades de “venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas” y “venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías NCP.”, quedan contempladas en el artículo 11 del Convenio Multilateral.

Que la actividad de “servicios de transporte de mercaderías a granel, incluido el transporte por camión cisterna”, encuadra dentro del artículo 9° del Convenio Multilateral. Cita antecedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral.

Que la Comisión Arbitral observa que la cuestión controvertida se refiere al régimen aplicable de atribución de ingresos por la actividad de la empresa, en cuanto a si son de aplicación las pautas de los artículos 9° y 11 del Convenio Multilateral como pretende el fisco o, sin más, el régimen general del artículo 2° como liquida la empresa. También se controvierte determinados gastos a los fines de calcular los coeficientes respectivos en las actividades sujetas al régimen general. Que el criterio del fisco de aplicar el artículo 11 del Convenio Multilateral para la actividad de “venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas” y el artículo 9° del citado régimen para la actividad de “servicios de transporte de mercaderías a granel, incluido el transporte por camión cisterna”, encuentra respaldo en las disposiciones del Convenio Multilateral, teniendo en cuenta que forman parte del objeto social de la firma.

Dice que sobre el particular, resultan aplicables, en todos sus términos, los precedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral en los casos concretos: Resolución CA N° 49/2009 “Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez c/Provincia de Santa Fe”, Resolución CA N° 50/2010 “Huinca Cereales S.R.L. c/Provincia de Santa Fe” y Resolución CA N° 33/2013, ratificada por Resolución CP N° 18/2014 “Lelfun S.A. c/Provincia de Buenos Aires”.

Por todo lo expuesto resuelve no hacer lugar al reclamo expuesto por la empresa Tomas Hnos. y Cía. S. A.

Por otra parte, entre los fallos que defienden mi posición, de adoptar el Régimen General, en lugar de los Regímenes Especiales, se encuentran, entre los más importantes, los dos siguientes, que cito y desarrollo brevemente.

- Resolución CA N° 25/2019 ratificada por Resolución CP N° 09/2020 “Gobbi Novag S. A. c/ provincia de Buenos Aires”

“Que la accionante se agravia del tratamiento que el fisco provincial le ha dado a las comisiones percibidas por las ventas que Gobbi Novag S.A. ha realizado en casi todo el país como firma consignataria de los productos

que le fueron entregados por sus comitentes en tal carácter. Señala que ha tributado el gravamen por los ingresos obtenidos por su actuación como consignataria en la venta de medicamentos y productos farmacéuticos, distribuyendo la base imponible entre todas las jurisdicciones que se hallan comprendidas en las operaciones mentadas y utilizando para ello el régimen especial establecido en el art. 11 del C.M. En los hechos, ello implica que los ingresos generados por las comisiones obtenidas por la venta de productos recibidos en consignación fueran atribuidos de la siguiente manera: 1. En un 80% a la jurisdicción desde donde se requerían y utilizaban los bienes (sea por la vía del accionar de los agentes de propaganda médica contratados por Gobbi Novag S.A., sea por el requerimiento directo de los adquirentes de los bienes, a través de la concreción de operaciones entre ausentes a consecuencia de las labores de promoción desarrolladas por Gobbi Novag S.A. en forma directa o indirecta en cada jurisdicción requirente). 2. El 20% restante se le atribuyó a la provincia de Buenos Aires por ser ésta la jurisdicción donde se encuentra la oficina central de Gobbi Novag S.A.

- Opinión de ARBA.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires señala, en primer término, que la ARBA procedió a verificar la recta aplicación de las normas de C.M., respecto de cada una de las actividades declaradas por el contribuyente. En ese marco, reputó de aplicación el régimen general del art. 2° para las actividades de: “Fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos”, “Venta al por mayor de productos farmacéuticos cuando sus establecimientos estén ubicados en la provincia de Buenos Aires”, “Venta al por menor de productos cosméticos y de perfumería” y “Servicios Empresariales n.c.p”, no siendo motivo de agravios por parte del contribuyente. Que la única discusión planteada que debe resolver la Comisión Arbitral está centrada en relación a la jurisdicción a la cual debe ser atribuido el 80% establecido en el art. 11 del C.M., ya que tanto la empresa como ARBA consideran de aplicación el mismo régimen especial y también coinciden en la atribución del 20% dispuesto en el mismo. La discrepancia se relaciona con los ingresos por comisiones -Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p.- percibidas por las ventas de Gobbi Novag por su actuación como consignataria de los productos que le fueron entregados por sus comitentes en tal carácter.

Sostiene que el 80 % de los ingresos brutos originados por esas operaciones deben ser asignados a la jurisdicción donde están radicados los bienes, ya que es la única alternativa que contempla la norma. Entiende que la asignación que efectúa el contribuyente al considerar que el 80 % de los mencionados ingresos deben ser asignados a la jurisdicción desde donde se requerían y utilizaban los bienes no es el que recepta el art. 11 del C.M. En ninguna parte de su texto se hace mención a la “existencia de una jurisdicción compradora desde donde se requieren y utilizan los bienes” para efectuar la distribución. Que agrega que a partir de los remitos aportados por los comitentes, se pudo comprobar que la mercadería se encontraba radicada en la provincia de Buenos Aires, por ello se procedió a asignar el 80 % de los ingresos obtenidos por las comisiones correspondientes a la actividad de “venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p”, a dicha jurisdicción en los términos del art. 11 del C.M. Por otra parte, menciona que la distribución que contempla dicha norma es resultado del carácter que adquiere el contribuyente ante la venta por cuenta de terceros (intermediario, consignatario, etc.), por lo que no hay motivo para sostener que si los bienes no están situados o radicados en la jurisdicción compradora, no corresponda su aplicación. Conforme a ello, el tratamiento de la actividad debe ser el mismo, con independencia del lugar donde estén situados o radicados los bienes, del lugar donde se efectúe la venta y de la sede de la empresa. En este sentido -dice- se ha expedido oportunamente el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires para este contribuyente, al manifestar respecto al régimen especial del artículo 11 del Convenio Multilateral que “... en este régimen no existen coeficientes de gastos ni de ingresos, sino que analizando en cada período fiscal cada una de las operaciones, un porcentaje de los ingresos se atribuye directamente a la jurisdicción donde se encuentra la sede o la oficina central, teniendo en cuenta que si coincide con el lugar de radicación de los bienes, ésta absorberá el 100% de la misma” (TFAPBA, autos “Gobbi Novag S.A.”, 23/08/2016, Sala III). Cita también resoluciones de los organismos de aplicación del C.M. que avalarían su proceder.

- Resolución de la Comisión Arbitral.

Que esta Comisión Arbitral observa que en el presente caso no se configura el elemento objetivo que exige el artículo 11 del Convenio Multilateral para su aplicación, puesto que este prevé para su procedencia la existencia necesaria de dos jurisdicciones, una donde se encuentre la

oficina central del contribuyente y otra jurisdicción donde se encuentren situados o radicados los bienes al momento de su comercialización. Que por lo expuesto, no se encuentran reunidos los requisitos indispensables para la aplicación de dicho artículo 11 en tanto está acreditado que Gobbi Novag S.A. tiene su administración y su planta industrial, comercial y depósito en la provincia de Buenos Aires y en ella estaban radicados los bienes comercializados. Que, consecuentemente, en el caso resulta de aplicación el artículo 2° del Convenio Multilateral y, por ende, la provincia de Buenos Aires deberá efectuar una reliquidación del ajuste practicado, tomando en consideración el régimen de atribución de ingresos y gastos previsto en dicha norma”. RCP 9/2020 Gobbi Novag SA c/Provincia de Buenos Aires del 16.04.2020 “.

- *Resolución de la Comisión Plenaria.*

Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral. En efecto, en el caso, no se encuentran reunidos los requisitos que exige el artículo 11 del Convenio Multilateral para su aplicación. Está acreditado que Gobbi Novag S.A. tiene su administración y su planta industrial, comercial y depósito en la provincia de Buenos Aires y en ella estaban radicados los bienes comercializados y el artículo 11 prevé para su procedencia la existencia necesaria de dos jurisdicciones, una donde se encuentre la oficina central del contribuyente y otra donde se encuentren situados o radicados los bienes al momento de su comercialización. Que, en definitiva, las apelantes no aportan ningún elemento que conmueva lo decidido por la Comisión Arbitral; correspondiendo, en consecuencia, ratificar en todos sus términos la Resolución C.A. N.° 25/2019”.

- Resolución CP N° 26/2018 “Cepas Argentinas S.A. y la provincia de Tierra del Fuego contra la Resolución (C.A.) N° 44/2017”.

En el Caso Cepas Argentina SA contra la Provincia de Buenos Aires, se observan las dos posturas establecidas, en donde en un principio, se adoptó el criterio de aplicar el artículo 11, sin importar si existían dos o más jurisdicciones, y luego en el año 2018, se rectifica, haciendo lugar a la aplicación del artículo 2 de Régimen General.

Para introducirme en el caso, analizaré brevemente los antecedentes del fallo.

- 44/2017 Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires del 12.07.2017

La accionante se dedica, entre otras actividades, a la “venta al por mayor

en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco”.

Argumenta que, si bien la empresa actúa como intermediario, no le es aplicable a esta actividad el régimen especial del art. 11 del C.M. –como pretende el fisco provincial– puesto que no se cumple con los recaudos objetivos o fácticos del presupuesto de ese artículo. En efecto, sostiene que si el intermediario vende o interviene en la venta o negociación de bienes situados en la misma jurisdicción en que tiene su “oficina central”, como ocurre en este caso, no se aplica el art. 11 del C.M. sino el régimen general.

La representación de la provincia de Buenos Aires, dice que de acuerdo a lo establecido en el artículo 11 del Convenio Multilateral, el 20% de los ingresos correspondientes a la venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco, corresponde ser atribuido a la jurisdicción donde se encuentre su oficina, en este caso, provincia de Buenos Aires (localidad de Avellaneda), mientras que el 80% restante a aquella donde se encuentran radicados los bienes en cuestión al momento de la venta, es este caso, provincia de Buenos Aires (localidad de Burzaco).

En este caso, la Comisión Arbitral resuelve que “la distribución de los ingresos en el caso del artículo 11 se plantea en función del carácter que adquiere el sujeto ante la venta por cuenta de terceros, de manera que no hay razón para diferenciar tal carácter por el hecho de que esa venta fuera realizada en una u otra jurisdicción.” Y que “no es necesario que existan dos jurisdicciones para que sea de aplicación el régimen especial del art. 11 del C.M.”.

- 05/2017 Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires del 09.03.2017.

En este caso Cepas Argentinas S.A. no introduce ningún agravio distinto a los oportunamente accionados ante la Comisión Arbitral.

La Comisión Plenaria se expide diciendo que “no caben dudas del carácter de intermediario que desarrolla la contribuyente. Que la distribución de los ingresos en el caso del artículo 11 se plantea en función del carácter que adquiere el sujeto ante la venta por cuenta de terceros, de manera que no hay razón para diferenciar tal carácter por el hecho de que esa venta fuera realizada en una u otra jurisdicción. Que en ese orden de ideas, esta Comisión Plenaria ya se ha expedido sobre situaciones similares a las planteadas en estas actuaciones en cuanto a que no es necesario que existan dos jurisdicciones para que sea de aplicación el régimen especial del art. 11 del C.M.”.

- 26/2018 Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires del 08.11.2018

La firma de referencia y la provincia de Tierra del Fuego interponen recursos de apelación contra la Resolución (C.A.) N° 44/2017 en donde uno de los puntos a tratar es: si corresponde la aplicación en el caso del artículo 11 del Convenio Multilateral respecto de la actividad “venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco;

En donde la Comisión Plenaria resuelve : “en el presente caso no se configura el elemento objetivo que exige el artículo 11 del Convenio Multilateral, puesto que éste requiere para su aplicación la existencia necesaria de dos jurisdicciones, una donde se encuentre la oficina central

y otra jurisdicción donde se encuentren situados o radicados los bienes. Por lo expuesto, corresponde revocar la resolución apelada en tanto está

acreditado que Cepas Argentinas S.A. tiene su administración en Avellaneda y su depósito en Burzaco, ambos de la provincia de Buenos Aires, por lo que la circunstancia antes descripta no encuadra en el artículo 11 del Convenio Multilateral sino que corresponde la aplicación del artículo 2.”

3.2. Tratamiento Fiscal de la Materia Imponible

Una vez distribuida la materia imponible entre las distintas jurisdicciones en las cuales se desarrolló la actividad del contribuyente, cada jurisdicción tiene derecho a aplicar sus normas impositivas sobre la proporción que se le asignó como si fuera un contribuyente común.

Así, la alícuota que grava la actividad, es la que surge de la respectiva ley impositiva de la jurisdicción correspondiente. Igualmente cada provincia puede dar un tratamiento preferente a la porción que se le asigna, siempre que no vulnere las restricciones del Convenio.

También puede cada jurisdicción eximir de impuesto a la proporción atribuida de la actividad del contribuyente. Obviamente esto no altera la distribución del Convenio, ya que el mismo sólo establece un mecanismo de división de la base imponible.

Recordemos que las exenciones son excepciones al principio general de tributación, por lo cual las operaciones exentas están incluidas en el hecho imponible, aunque luego se las libere de pago, por razones políticas, económicas y sociales.

Por lo tanto, distribuida la materia imponible entre las jurisdicciones que correspondan, debe aplicarse sobre las proporciones resultantes, las normas legales y reglamentarias de cada jurisdicción, e ingresar el impuesto de conformidad a sus reglas (los pagos están uniformados en todo el país al igual que las declaraciones juradas y los registros respectivos).

La Comisión Arbitral ha dicho en forma reiterada, que el tratamiento que otorga cada jurisdicción a la materia imponible que le corresponde, es un asunto que escapa al Convenio, ya que es un tema exclusivamente local. Así ha considerado ajena a su competencia, cuestiones como exenciones, alícuotas aplicables y conceptos que integran la base imponible (Comisión Arbitral, Resoluciones 5, 6 y 8 del año 1995, entre otras).

En la jurisdicción Córdoba, sede de la empresa de Acopio bajo análisis en este trabajo, en su Ley N° 6006, Art. N° 201 establece que:

“En el caso de operaciones de intermediación de granos en estado natural (cereales, oleaginosas y legumbres) no destinados a la siembra que realicen los contribuyentes autorizados a tales fines por el organismo nacional que tiene a su cargo el Control Comercial Agropecuario, la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

estará constituida por los ingresos provenientes de la comisión o bonificación que retribuya su actividad -cualquiera sea su denominación- y por todos aquellos ingresos derivados de prestaciones de servicios que efectúen - fletes, zarandeo, secados, acondicionamientos, depósito, etc.-, como consecuencia o en forma conexas a tales operaciones cuando se encuentren documentados los ingresos en los formularios C-1116 "A" o C-1116 "C" o aquellos que los sustituyeran en el futuro.

Los ingresos derivados de prestaciones de servicios realizadas en forma independiente o no vinculados con las operaciones de intermediación a que refiere el párrafo anterior, tributarán a la alícuota que al respecto, para cada tipo de actividad, establezca la Ley Impositiva Anual."

Por la ley Impositiva N° 10.854 de la Provincia de Córdoba y su Anexo I (B.O: 29/12/2022) se establecen las alícuotas en el Impuestos sobre los Ingresos Brutos para el periodo fiscal 2023.

Las modificaciones de las alícuotas son en función de la sumatorias de las bases imponibles, declaradas o determinadas por la Dirección para el ejercicio 2022, atribuidas a la totalidad de actividades desarrolladas- incluidas las que corresponderían a las exentas y/o no gravadas-, cualquiera fuera la jurisdicción en que se lleven a cabo las misma.

Cuadro N° 1: Alícuotas aplicables al sector en la provincia de Córdoba

| Monto de ingresos - año 2022- | | | | |
|--|--------|---|---|--|
| Actividad | Código | Hasta \$ 28.100.000 Alícuota Reducida Art.40 L.I. | >\$ 28.100.000 Hasta \$163.000.000 Art. 41 LI | Mayor a \$163.000.000 Alícuota Agravada Art. 41 LI |
| Compra venta de granos | 462131 | 0,50 % | 0,50 % | 0,50 % |
| Semillas | 462120 | 2,00 % | 2,50 % | 3,00 % |
| Agroquímicos y fertilizantes | 466932 | 2,50 % | 2,50 % | 3,00 % |
| Venta de Gasoil para productores Art. 203- C.T- (3) Art. 20- L.I - | 466123 | 1,50% | 2,00% | 2,00% |
| Transporte granos | 492221 | 1,50 % | 2,00 % | 2,00 % |
| Almacenaje y otros servicios | 522010 | 3,00 % | 4,75 % | 5,50 % |
| Consignación de granos (1) | 461011 | 3,00 % | 3,00 % | 3,50 % |
| Prestamos de dinero- Dto. 2029/19 | 649210 | 7,00 % | 7,00 % | 7,00% |
| Locación de Inmuebles rurales | 681099 | 3,00 % | 4,00 % | 4,00 % |
| Locación de Inmuebles rurales (2) | 681099 | 1,50 % | 2,50 % | 2,50 % |

Fuente: Sociedad de Acopiadores de Granos de la Provincia de Córdoba

(1) La base imponible es la comisión o bonificación que retribuya su actividad y todos otros ingresos derivados de la prestaciones de servicios que efectúen – fletes, zarandeo, secados, acondicionamiento, almacenaje, etc. – Art. N° 226 del Código Tributario de Córdoba.-

(2) La alícuota para el Código de Actividad 681099 se reduce en uno coma cincuenta (1,50) punto porcentual cuando por cada inmueble dado en locación se hubiese repuesto íntegramente el Impuesto de Sellos del contrato de locación - Art. 27 – LI (Ley Impositiva 2023).-

(3) Venta por mayor (Dto. 1205/15 art. 114 al 117): I) El expendio de gasoil deberá: 1.a) Objeto para el adquirente: insumo para la producción primaria, la actividad industrial y la prestación del servicio de transporte. 1.b) Comercializarse por unidades de ventas iguales o superiores a las que se indican a continuación: Producción primaria y/o la actividad industrial: Doscientos (200) litros por expendio y prestación de servicio de transporte: Cien (100) litros.- II) El expendedor deberá requerir al adquirente la correspondiente inscripción en el impuesto sobre los Ingresos Brutos en la que conste que el mismo desarrolla la actividad de producción primaria y/o la actividad de industrial y/o la prestación de servicios de transporte. Los contribuyentes Y7o responsables deberán disponer del circuito administrativo, documental y contable que permita demostrar que cada una de las operaciones encuadradas como "Ventas al por mayor de expendio de gasoil" da cumplimiento a los requisitos señalados precedentemente y a los que establezca la Dirección General de Rentas.

El cuadro N° 1, muestra las alícuotas que se utilizan para el cálculo de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos en la Provincia de Córdoba, luego de haber aplicado los coeficientes del convenio multilateral correspondientes.

Título III: Caso Práctico

A modo ilustrativo, se desarrolla un ejemplo de liquidación del Impuesto a los Ingresos Brutos a través del Convenio Multilateral.

La empresa bajo análisis es una S. R. L. destinada a la consignación y acopio de cereales situada en la Provincia de Córdoba.

El impuesto a los Ingresos brutos debe liquidarse según el Convenio Multilateral porque la empresa reside en la provincia de Córdoba, pero su principal corredor, con el cual se concretan todas las operaciones de venta o consignación, es de la ciudad de Rosario, provincia de Santa Fe. Ambas provincias tienen en partes casi idénticas, sustento territorial a la hora de liquidar, y eso se ve reflejado en la liquidación del coeficiente unificado.

A continuación, se explica brevemente como se determinó el coeficiente unificado para el período 2022.

► CM 05

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

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

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

De no practicarse balances comerciales, se atenderá a los ingresos determinados en el año calendario inmediato anterior. A efectos de la localización de los ingresos, deben primar los conceptos de "razonabilidad" y "realidad económica". Asimismo, se señala que los ingresos a atribuir deben resultar de la actividad cumplida en la jurisdicción y en la medida en que tengan una relación de causalidad con la misma.

En cuanto a la atribución de gastos, son aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad sujeta al impuesto sobre los ingresos brutos.

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

Si por el contrario se tratara de un ente que no presenta balances comerciales, se atenderá a los gastos determinados en el año calendario inmediato anterior.

Son gastos computables:

- a) los sueldos, jornales y toda otra remuneración;*
- b) combustibles y fuerza motriz;*
- c) reparaciones y conservación;*
- d) alquileres;*
- e) primas de seguros;*
- f) en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etc.;*
- g) las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley del impuesto a las ganancias.*

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

Por su parte, serán gastos no computables, en forma taxativa:

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

Volviendo a la empresa en cuestión, en la determinación del Coeficiente Unificado lo primero que se hace es la *declaración anual de actividades*, que surgen del balance

cerrado el año calendario inmediato anterior. El total de Ingresos Brutos Devengados fue de \$10.000.000,00 y el de Gastos \$ 8.000.000,00.

Luego se hace un resumen de las liquidaciones mensuales del 2022 a fecha de cierre de balance.

Siguiendo con el cálculo, se procede a atribuir los ingresos y gastos surgidos del balance de acuerdo a lo explicado anteriormente, para así poder determinar el coeficiente, primero de ingresos y gastos, y luego el unificado, haciendo un prorratio de los mismos.

Se muestra el cuadro resumen de la información presentada en el CM 05 2022.

Cuadro N° 2: Determinación del Coeficiente Unificado CM05

CUIT: xx-xxxxxxx-x

Jurisdicción Sede: 904 – Córdoba

| Jurisdicción | Ingresos | Coeficiente | Gastos | Coeficiente | Coeficiente Unificado |
|----------------|------------------|-------------|-----------------|-------------|-----------------------|
| 904 - Córdoba | \$ 1.983.000,00 | 0,1983 | \$ 7.843.200,00 | 0,9804 | 0,5894 |
| 921 - Santa Fe | \$ 8.017.000,00 | 0,8017 | \$ 156.800,00 | 0,0196 | 0,4106 |
| TOTAL | \$ 10.000.000,00 | | \$ 8.000.000,00 | | |

Fuente: Elaboración Propia.

Los ingresos atribuidos a la provincia de Córdoba son \$ 1.983.000,00 mientras que los de Santa Fe son \$ 8.017.000,00, dando como resultado un coeficiente de ingresos de 0,1983 a la primera provincia y 0,8017 a la segunda. Los gastos, por su parte, son de \$ 7.843.200,00 para Córdoba y \$ 156.800,00 para Santa Fe, generando coeficientes de gastos de 0,9804 y 0,0196 respectivamente. De estos resultados se llega a que los coeficientes unificados para cada provincia a utilizar para las declaraciones juradas mensuales del periodo 2023 son de 0,5894 para Córdoba y 0,4106 para Santa Fe.

Luego de haber explicado cómo se llega a los coeficientes, continuamos con la liquidación del Impuesto a los Ingresos Brutos en Convenio Multilateral.

Se comienza desagregando los ingresos que provienen de sus cuatro actividades principales:

- 1) Venta al por mayor en comisión o consignación de cereales (incluye arroz), oleaginosas y forrajeras excepto semillas.
- 2) Venta al por mayor de abonos, fertilizantes y plaguicidas.
- 3) Servicio de transporte automotor de cereales.
- 4) Servicios de almacenamiento y depósito en silos.

Cada una de estas actividades tiene una alícuota diferente entre sí, y a su vez para cada provincia, Córdoba y Santa Fe. Se aplica el artículo 2 para todas sus actividades.

Los ingresos provenientes de la información que arrojan los sistemas, se cargan en el Aplicativo de AFIP, SIFERE WEB, en donde se ingresa a través de Clave Fiscal.

Para el *período 07/2023*, el monto total de los ingresos asciende a \$ 1.000.000,00, y los coeficientes utilizados para cada provincia son, en Córdoba el 0,5894 y en Santa fe el 0,4106. Estos surgen del CM 05 de 2022.

En Datos de Actividades, se declaran el importe de cada una según corresponda, para que luego, se distribuyan a cada provincia según sus coeficientes.

Cuadro N° 3: Datos de Actividades

| Cod. Actividad | Descripción | Régimen | Monto Imponible |
|-----------------------|---|----------------|------------------------|
| 461011 | Venta al por mayor en comisión o consignación de cereales | 2 | \$ 85.500,00 |
| 466932 | Venta al por mayor de abonos, fertilizantes y plaguicidas | 2 | \$ 698.900,00 |
| 492221 | Servicio de transporte automotor de cereales | 2 | \$ 125.600,00 |
| 522010 | Servicios de almacenamiento y depósito en silos | 2 | \$ 90.000,00 |

Fuente: Elaboración Propia.

Luego se aplica por separado en cada provincia, la base imponible de cada actividad, distribuida mediante los coeficientes unificados, por la alícuota que corresponda.

En la jurisdicción Córdoba, las alícuotas son:

- *Venta al por mayor en comisión o consignación de cereales (incluye arroz), oleaginosas y forrajeras excepto semillas: 3,5 %*
- *Venta al por mayor de abonos, fertilizantes y plaguicidas: 3 %*
- *Servicio de transporte automotor de cereales: 2 %*
- *Servicios de almacenamiento y depósito en silos: 5,5 %*

El total de la Base Imponible de Córdoba es \$ 589.400,00.

Cuadro N° 4: Totales por Jurisdicción (904 - Córdoba)

Coeficiente: 0,5894

| Cod. Actividad | Régimen | Base Imponible | Alicuota | Anticipo del Impuesto |
|-----------------------|----------------|-----------------------|-----------------|------------------------------|
| 461011 | 2 | \$ 50.410,27 | 3,50% | \$ 1.764,36 |
| 466932 | 2 | \$ 411.902,82 | 3,00% | \$ 12.357,08 |
| 492221 | 2 | \$ 74.038,50 | 2,00% | \$ 1.480,77 |
| 522010 | 2 | \$ 53.048,41 | 5,50% | \$ 2.917,66 |

Fuente: Elaboración Propia.

Esto da como resultado un total de Anticipo del Impuesto para Córdoba de \$ 18.519,87.

En la jurisdicción Santa Fe, las alícuotas son:

- *Venta al por mayor en comisión o consignación de cereales (incluye arroz), oleaginosas y forrajeras excepto semillas: 5 %*
- *Venta al por mayor de abonos, fertilizantes y plaguicidas: 2%*
- *Servicio de transporte automotor de cereales: 4,5%*
- *Servicios de almacenamiento y depósito en silos: 4,5%*

Al no ser Santa Fe la jurisdicción sede, las alícuotas se incrementan.

El total de la Base Imponible de la provincia de Santa Fe es \$ 410.600,00.

Cuadro N° 5: Totales por Jurisdicción (921 - Santa Fe)

Coeficiente: 0,4106

| Cod. Actividad | Régimen | Base Imponible | Alicuota | Anticipo del Impuesto |
|-----------------------|----------------|-----------------------|-----------------|------------------------------|
| 461011 | 2 | \$ 35.117,84 | 5,00% | \$ 1.755,89 |
| 466932 | 2 | \$ 286.948,25 | 2,00% | \$ 5.738,97 |
| 492221 | 2 | \$ 51.578,23 | 4,50% | \$ 2.321,02 |
| 522010 | 2 | \$ 36.955,68 | 4,50% | \$ 1.663,01 |

Fuente: Elaboración Propia.

Esto da como resultado un total de Anticipo del Impuesto para Santa Fe de \$ 11.478,87.

Una vez calculado el impuesto determinado se cargan las retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias, que son tomados como pagos a cuenta.

Actualmente, el sistema las carga automáticamente, por lo que solo se corrobora con las constancias, y con otros sistemas de AFIP relacionados, como lo son el DGR Córdoba, el COPRIB en Santa Fe, y el Sircreb de la Comisión Arbitral, para controlar que coincidan con lo que importa SIFERE WEB.

Cuadro N° 6: Carga de Deducciones 07-2023

| Jurisdicción | Retenciones | Recaudaciones Bancarias |
|---------------------|--------------------|--------------------------------|
| 904 - Córdoba | \$ 2.000,00 | \$ 2.000,00 |
| 921 - Santa Fe | \$ 2.000,00 | |

Fuente: Elaboración Propia.

Luego se importa de la declaración jurada del período anterior algún saldo a favor que pudiese existir.

En este caso, los provenientes del período 06-2023, eran de:

- Córdoba: \$ 60.000,00.
- Santa Fe: \$ 120.000,00.

A continuación, se cierra y se presenta, dando la misma saldo a pagar o no, en una o ambas provincias.

Cuadro N° 7: Totales por Jurisdicción

| Jurisdicción | Base Imponible | Anticipo Determinado | Valores suman | Valores Restan | A favor Fisco | A favor Contribuyente |
|----------------|----------------|----------------------|---------------|----------------|---------------|-----------------------|
| 904 - Córdoba | \$ 589.400,00 | \$ 18.519,87 | \$ 0,00 | \$ 64.000,00 | \$ 0,00 | \$ 45.480,13 |
| 921 - Santa Fe | \$ 410.600,00 | \$ 11.478,89 | \$ 0,00 | \$ 122.000,00 | \$ 0,00 | \$ 110.521,11 |

Fuente: Elaboración Propia.

Los datos finales de la Declaración Jurada presentada del período 07-2023 son los siguientes:

Monto a favor en la Jurisdicción Córdoba (904): \$ 45.480,13.

Monto a favor en la Jurisdicción Santa Fe (921): \$ 110.521,11.

Generalmente el saldo a favor viene asociado a Retenciones Bancarias (SIRCRES) en exceso.

La diferencia tan alta de saldos entre provincias viene siempre de la mano de las percepciones bancarias sufridas por los bancos, dependiendo del mes y de las transacciones efectuadas en ese período en una u otra.

Esto es así debido a la estacionalidad de la actividad en donde hay meses de muchas operaciones de compras de insumos, y de ventas de las mismas, y otros meses en donde la actividad protagonista es el flete, sobretodo en épocas de cosecha gruesa. Entonces, el pago o el saldo a favor del impuesto también se ven afectados por esta estacionalidad, ya que generalmente va de la mano de las retenciones y percepciones que sufre mes a mes.

Título IV: Conclusiones

De todo lo expuesto en este trabajo podemos concluir que, cada etapa del circuito comercial de granos en la República Argentina tiene su importancia característica. En cada una de ellas surgen diferentes actores que tienen mayor o menos grado de protagonismo pero que en su conjunto hacen que se lleve adelante una de las actividades más importantes de este país, y todos se relacionan unos con otros en alguna medida.

A su vez el acopio, como actor fundamental, realiza diferentes actividades específicas que hacen a una sola unidad económica, como lo son la compra venta de cereales, la consignación, el almacenaje, el acarreo o flete corto, la venta de insumos, entre otras. Esto hace que resulte difícil muchas veces dividir el proceso y por esto sea conveniente liquidar el impuesto bajo análisis a través del Régimen General de Convenio Multilateral.

Si bien existe un criterio generalizado orientado a considerar que a los efectos de atribuir base imponible en las actividades de intermediación se deriva en forma automática la aplicación del art. 11 del CM, entiendo que en el desarrollo de cierto tipo de actividades, deben ponderarse otras cuestiones que ameritan la consideración de otro tipo de respuestas para lograr el objetivo del CM que es la distribución de base imponible entre las jurisdicciones en las que verdaderamente se desarrolla actividad y existe sustento territorial.

La experiencia en la actividad y en la zona geográfica denota que siempre que sea razonable, los acopios aplican un único régimen de Convenio para toda su actividad.

Más allá de esta conclusión debemos mencionar que en la Resolución CA 50/2010 Huinca Cereales establece que cuando los ingresos por fletes provengan de camiones propios la liquidación deberá realizarse por el Art. 9 CM y cuando se trate de camiones de terceros por el Régimen General del Art 2. No coincido con este criterio, en primer lugar porque el Art 9 se refiere a la empresa de transporte y no a la actividad de flete en sí misma y además porque no se está considerando que para el acopio la actividad de transporte es una actividad complementaria y debería liquidarse por Art. 2 siguiendo a la actividad principal.

En cuanto a la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en sí misma, la diferencia de que pague impuesto una provincia y otra no, viene siempre de la mano de las percepciones bancarias sufridas por los bancos, dependiendo del mes y de las transacciones efectuadas en ese periodo en una u otra. Esto es debido a la

estacionalidad de la actividad en donde hay meses de muchas operaciones de compras de insumos, y de ventas de las mismas, y otros meses en donde la actividad protagonista es el flete, sobretodo en épocas de cosecha gruesa. Entonces, el pago o el saldo a favor del impuesto también se ven afectado por esta estacionalidad, ya que generalmente va de la mano de las retenciones y percepciones que sufre mes a mes.

BIBLIOGRAFIA

- *Adriana Piano. “Convenio Multilateral. Asignación de Ingresos: Régimen General y Regímenes Especiales”. Editorial Errepar.*
- *Almada, Lorena. Matich, Cecilia. “Convenio Multilateral. Operatoria de compra venta de cereales. Pautas para la unificación de criterios en las distintas áreas de la Administración Provincial de Impuestos de la Provincia de Santa Fe.*
- *Enrique Bulit Goñi. Convenio Multilateral.*
- *Gabriela Rigoni. “Las Actividades de Transporte y logística: evolución, complementariedad y encuadre en el Convenio Multilateral”. Editorial Errepar.*
- *Juan Carlos Serra. Convenio Multilateral, Análisis Integral.*
- *Ley Impositiva Anual de la Provincia de Córdoba N° 10854, año 2023.*
- *Ley N° 3.650 – Texto Ordenado de la Ley Impositiva de la Provincia de Santa Fe.*
- *Ley N° 6006 (t.o. 2023) Código Tributario de la Provincia de Córdoba*
- *Ley N° 10012 – (B.O. 20.12.2011)*
- *Ley N° 10323 – (B.O.:04/12/2015)*
- *Marina De Luca. Ricardo M. Chicolino. “Atribución de Ingresos. Una revisión imprescindible del artículo 11 del Convenio Multilateral”. Editorial Errepar.*
- *Mario E. Althabe. El Impuesto sobre los ingresos brutos, 3° edición. La Lay, 2008.*
- *Martin R. Caranta. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, un enfoque integral.*
- *Resolución C. A. N°59/2016.*
- *RG N° 1 (Comisión Arbitral) - B.O.: 10/2/1978, Convenio Multilateral.*
- *RG N° 5, 6 y 8 (Comisión Arbitral) – Año 1995, Convenio Multilateral.*
- *RG N° 2 (Comisión Arbitral) – Año 2017, Convenio Multilateral.*
- *Richard L. Amaro Gómez. “Convenio Multilateral. Artículo 11. Intermediación cuando la oficina central y los bienes se encuentran en una misma jurisdicción”. Editorial Errepar.*
- FUENTES:
 - www.acopiadorescba.com. Recuperado el día 18/07/2019.*
 - <https://bcr.com.ar/es>. Recuperado el día 20/03/2019.*
 - www.elcronista.com. Recuperado el día 14/09/2019.*

▪ JURISPRUDENCIA:

- ✓ Resolución CA N°49/2009 “Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez c/ Provincia de Santa Fe”.
- ✓ Resolución CA N° 50/2010 “Huinca Cereales S.R.L. c/ Provincia de Santa Fe.
- ✓ Resolución CA N° 33/2013 ratificada por Resolución CP N° 18/2014 “Lelfun S. A. c/ Provincia de Buenos Aires.
- ✓ Resolución CA N° 27/2001 ratificada por Resolución CP N° 11/2002 DEHEZA SAICF c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires”.
- ✓ Resolución CA N° 26/2016 ratificada por Resolución CP N° 5/2017 y CA N° 44/2017. “Cepas Argentinas S.A. c/ provincia de Buenos Aires”.
- ✓ Resolución CA N° 59/2016 “Tomas Hnos. y Cía. S. A. c/ Provincia de Buenos Aires”.
- ✓ Resolución CA N° 25/2019 ratificada por Resolución CP N° 09/2020 “Gobbi Novag S. A. c/ provincia de Buenos Aires”
- ✓ Resolución CP N° 26/2018 “Cepas Argentinas S.A. y la provincia de Tierra del Fuego contra la Resolución (C.A.) N° 44/2017”.