

Convenio Multilateral: Breve guía práctica para la confección de los Coeficientes Unificados.



Efectuamos un **repaso** de los principales aspectos a tener en cuenta para el cálculo de los coeficientes unificados en el Convenio Multilateral.

INTRODUCCIÓN

Como es sabido, los coeficientes unificados se exteriorizan en la Declaración Jurada Anual CM05 (próxima a vencer) y se aplican durante el año fiscal en curso (desde la Declaración Jurada Mensual correspondiente al Período Fiscal Abril).

No está de más recordar que la confección de los coeficientes unificados aplica exclusivamente para aquellos que poseen total o parcialmente una actividad económica encuadrada en el denominado “Régimen General” del Artículo 2 del Convenio Multilateral.

Quiere decir, por lo tanto, que no debemos calcular dichos coeficientes en caso de estar plenamente tributando por alguno de los “Regímenes Especiales” previstos en los Artículos 6 a 13 del citado convenio, ya que estos últimos prevén su propia forma de distribución de la base imponible.

No obstante, se encuentran obligados a presentar el CM05 tantos los encuadrados en el Régimen General como en algún Régimen Especial (en este último caso, a los efectos informativos).

Respecto del régimen general, indudablemente, surgen esas eternas preguntas (algunas lamentablemente sin respuestas, lo adelantamos): ¿cómo se confeccionan los coeficientes unificados? ¿Cómo asigno los ingresos y gastos? ¿De dónde parto? ¿qué necesito?

Nos proponemos en el presente artículo efectuar un breve repaso del tema para tener a mano una pequeña guía a la hora de confeccionar los coeficientes unificados. Manos a la obra....

EL CONVENIO MULTILATERAL Y EL COEFICIENTE UNIFICADO

A modo de resumen:

- a) – Su objetivo es evitar la doble imposición interjurisdiccional;
- b) – Su razón de ser radica en la obtención de ingresos a partir de un proceso único y económicamente inseparable, los cuales deben atribuirse a distintas provincias. Sobre este tema existe la famosa discusión “convenio sujeto vs. Convenio actividad”. Generalmente la jurisprudencia se ha inclinado por el concepto de “convenio sujeto”;
- c) – Sólo distribuye la base imponible entre las distintas jurisdicciones;
- d) – Una vez distribuida dicha base imponible, se aplican las normas correspondientes a cada jurisdicción por separado;
- e) – Recordemos la fórmula para el coeficiente unificado:

$$\text{Coeficiente Unificado} = \frac{\text{Coeficiente de Ingresos} + \text{Coeficiente de Gastos}}{2}$$

Por ende, los ingresos brutos totales se distribuirán 50% de proporción a los gastos y 50% en proporción a los ingresos (precisamente, lo define el Art. 2 del CM);

- h) – Sólo se utilizan los ingresos y gastos computables para su confección;
- i) – Como adelantamos, no aplica para los regímenes especiales (art 6. A 13 del Convenio);
- j) – Los coeficientes unificados tienen que establecerse en diezmilésimos (0,0000) utilizando redondeo (según la RG (CA) 46).

COEFICIENTE DE INGRESOS

$$\text{Coeficiente de ingresos} = \frac{\text{Ingresos Computables de la JURISDICCIÓN}}{\text{Ingresos Computables TOTALES (E.E.R.R.)}}$$

1) ¿De dónde parto, qué necesito?

Se parte de los ingresos que figuran en el ESTADO DE RESULTADOS del último Estado Contable cerrado.

Estos ingresos deben conciliarse previamente con el IVA Ventas del ejercicio contable. Es decir, identificar las diferencias y explicarlas.

Es necesario tener los mayores contables de la composición de ingresos, para evaluar la atribución de los mismos.

2) ¿Todos los ingresos son computables para el cálculo?

La RG (CA) 48/94 dispone que deben computarse todos los ingresos gravados. Por ende, los ingresos exentos o gravados a tasa 0% también son computables y deben distribuirse.

Quedan, en consecuencia, fuera del cálculo los ingresos no gravados en el Impuesto sobre los ingresos brutos, por ser no computables.

3) ¿Cuáles son, por lo tanto, los ingresos no computables?

- Ingresos recibidos a título gratuito;
- Las exportaciones (salvo las expresamente gravadas en algunas jurisdicciones – Ver al respecto la RG (CA) 44)
- Reintegros de capital;
- La venta de Bienes de USO;
- Los ingresos vinculados a regímenes especiales (Art. 6 a 13 del Convenio Multilateral)

4) ¿Cuáles son los criterios generales para la atribución de ingresos?

Sin duda alguna, ésta es la pregunta más compleja a responder, por la diversidad de criterios doctrinarios y jurisprudenciales.

El criterio general es que los ingresos deben ser atribuidos a la jurisdicción donde se realiza la entrega de la mercadería o se ejecuta la prestación del servicio.

Estos deben distribuirse en función de las siguientes pautas:

- **Ventas entre presentes:** lugar de concertación de la operación.
- **Ventas entre ausentes:** Domicilio del adquirente (lugar donde se remita la mercadería vendida o donde deba ejecutarse el servicio contratado, prescindiendo si ese es o no el “centro de los negocios” del adquirente).
- **Compraventa de mercaderías:** Lugar de entrega de la mercadería. Si se hacen cargo del flete para entregar la mercadería en otra provincia, entonces deben atribuir allí dichos ingresos (Es una “extensión” de la actividad).
- **Intermediarios:** Deben asignarse a la jurisdicción en la que se encuentre los compradores de los productos o servicios (ya que hacen “extensible” la actividad del contribuyente)
- **Ingresos por Plazos Fijos:** De acuerdo al domicilio de los bancos donde se efectuaron tales operaciones financieras.
- **Intereses cobrados a clientes por financiación:** Al ser una actividad accesoria de una actividad principal, se adjudican a la misma jurisdicción que la factura que los originó.
- **Transacciones por mail (Res. 2/2010, Art. 16):** Se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por internet o sistema similar a ella.
- **Diferencias de cambio (Res. 2/2010 Art. 17,18 y 19):** No será computable como gasto ni como ingreso.
- **Materiales Petroleros:** tratándose de un contribuyente cuya actividad consiste en la fabricación de materiales destinados al uso de explotaciones petroleras, que concierta con sus clientes las operaciones en la jurisdicción donde se encuentra la administración y considerando que en las órdenes de compra se especifica el sitio donde deben entregarse los bienes o prestarse los servicios, cabe concluir que los ingresos deben atribuirse a este último lugar. Esta conclusión, basada en el principio de la realidad económica no constituye un antecedente válido de aplicación automática para situaciones similares o asimilables, pues cada caso deberá resolverse dentro del marco particular y concreto de la actividad del contribuyente.

COEFICIENTE DE GASTOS

**Coeficiente de gastos = Gastos Computables de la JURISDICCIÓN
Gastos Computables TOTALES (Anexo Art. 64)**

1) ¿De dónde parto, qué necesito?

Se parte de los gastos que figuran en el ANEXO DE GASTOS – en cumplimiento del Art. 64 de la Ley 19.550 – del último Estado Contable cerrado.

Asimismo, es menester tener todos los mayores contables que forman los distintos conceptos del anexo de gastos, para estudiar la atribución de los mismos.

2) ¿Todos los gastos son computables para el cálculo?

No. La regla general es que todos los gastos son computables excepto los enumerados en el Art. 3 del Convenio Multilateral. Aclaración mediante, algunos autores, como Bulit Goñi, no opinan lo mismo.

3) ¿Cuáles son, por lo tanto, los gastos no computables?

Los **gastos no computables** son:

- El Costo de la Mercadería Vendida (CMV): 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;
- Costo de obras o servicios de Comercialización;
- Gastos de propaganda y publicidad;
- Tributos (Impuestos, tasas, contribuciones y derechos de todo tipo);
- Intereses (de todo tipo);
- Los gastos vinculados a ingresos no computables (Por ejemplo, las Exportaciones y aquellos supeditados a los regímenes especiales – Art. 6 a 13 –);
- Gastos financieros (análogos a intereses, ej. Mantenimiento y comisiones bancarias);
- Los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios, en los importes que excedan el 1% de la utilidad del balance comercial (es decir, del resultado del

ejercicio, la última línea del Estado de Resultados);

– Las amortizaciones a distribuir son las deducibles para el Impuesto a las Ganancias, y no la contable.

4) ¿Cuáles son los criterios generales para la atribución de gastos?

El principio general para saber dónde asignar un gasto, es el de la realidad económica, entendiendo que los gastos deben atribuirse en base al lugar donde fue efectivamente soportado (conforme la definición de Mario Althabe).

En este sentido, el gasto debe “materializarse” en forma concreta, y no tener una realidad meramente contable (como por ejemplo, las provisiones).

No es menester que se haya pagado, ya que rige el principio de lo devengado.

Se entiende que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, según el artículo 4 del Convenio Multilateral, cuando:

“Tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ejemplo de dirección, de administración, de fabricación, etc.) aun cuando la erogación que él representa se efectúe en otra”.

Los gastos computables son aquellos no prohibidos expresamente en el convenio, y son los que deben distribuirse entre las distintas jurisdicciones.

Estos deben distribuirse en función de las siguientes pautas:

– Los **sueldos y jornales y otras remuneraciones** se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren, sin considerar el lugar de contratación o pago;

– **Seguros:** al lugar donde estén radicados los bienes;

– **Combustible y fuerza motriz:** deberían atribuirse a la jurisdicción en donde se emplean;

– **Reparaciones y conservación:** al estar vinculados a bienes y útiles que requieren mantenimiento deberían atribuirse a la jurisdicción donde está el bien en cuestión;

– **Alquileres:** deberían atribuirse a la jurisdicción donde está radicado el bien respectivo;

– **Amortizaciones:** de los bienes también deberían atribuirse a la jurisdicción donde está radicado el bien.

- **Gastos de transporte (Res. 2/2010, Art. 13):** Se distribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones en las que se realice el transporte, considerando cada una de las operaciones.
- **Diferencias de cambio:** Tal como mencionamos “ut supra”, no será computable como gasto ni como ingreso para la conformación de los coeficientes unificados correspondientes a las distintas jurisdicciones.
- **Gastos provenientes de exportaciones (Res.2/2010 art. 7):** No serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible.
- **Honorarios Profesionales, Gastos de limpieza, servicios de vigilancia, servicios técnicos, etc.:** Aplica el principio general, es decir, el lugar de efectiva prestación de los servicios.

EL APLICATIVO “SIFERE”. CONSIDERACIONES ADICIONALES

Una vez calculados los coeficientes unificados para las distintas jurisdicciones, nos encontraremos con la tarea de cargar el aplicativo SIFERE.

Para recopilar la información de antemano, debemos tener en cuenta lo siguiente:

1) En “declaración de actividades” nos solicitará el total anual por AÑO CALENDARIO – esto independientemente del cierre de ejercicio que tenga la empresa – de las actividades declaradas en el convenio por separado. A esto debemos sumarle, a cada actividad, su correspondiente IVA débito fiscal.

Por lo tanto, también debemos relevar el IVA Débito Fiscal de todo el año, y adicionarlo a las bases imponibles de las distintas actividades.

2) En caso de corresponder, también pedirá en “declaración de exenciones” la resolución y fecha de vigencia que la establece, por jurisdicción.

3) Por último, pedirá el “Resumen Anual del Periodo”. Debemos tener, para cada jurisdicción:

-Las bases imponibles anuales – POR AÑO CALENDARIO, independientemente del cierre de ejercicio – sin discriminar actividad.

-El impuesto determinado del año calendario.

-Las retenciones sufridas del año calendario (incluyendo SIRCREB)

- Las percepciones sufridas del año calendario
- El saldo a favor, de corresponder, **sólo de Diciembre.**

COMENTARIOS FINALES

Evidentemente, nos encontramos frente a un “acuerdo” interprovincial que genera inconvenientes a la hora de liquidarlo, naturalmente por la puja que existe entre las distintas provincias participantes y los distintos criterios de asignación.

Asimismo, no desconocemos la dificultad que implica establecer con precisión la exacta atribución de ingresos y gastos.

Por lo pronto, apelamos a que cada encargado de confeccionar los coeficientes unificados, en caso de tener las inevitables dudas de asignación de ingresos-gastos, reflexione acerca de cuánto “participó” o en qué medida una jurisdicción “ayudó” en la operatoria normal de la empresa para obtener sus ingresos brutos, y así tomar una decisión de asignación.