

Material Imprimible

Convenio Multilateral

Módulo 2

Contenidos:

- Definición de Base Imponible
- Deducciones para el cálculo de la base imponible
- Ingresos que no integran la base imponible para nuestras jurisdicciones ejemplo (CABA y Provincia de Buenos Aires)
- Regímenes especiales de los artículos 6 al 13 de la ley de convenio
- Definición del régimen general
- Caso de inicio de actividades
- Cálculo del coeficiente unificado
- Gastos computables y no computables
- Asignación de gastos y de ingresos

Base Imponible

La base imponible es el importe, expresado en valores monetarios, al que luego se le aplica la alícuota para calcular el impuesto determinado. En líneas generales, el gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal, por el ejercicio de la actividad gravada, salvo que haya alguna disposición que exprese u obligue a algo contrario.

Se debe tener en cuenta que:

- Si un contribuyente es responsable inscripto, en cuyo caso, cuando factura lo hace como importe neto más IVA, el IVA no debe considerarse para el cálculo de la base imponible. No es el monto total con IVA, sino que es el monto gravado antes de agregar el IVA, sea este del 10.5%, 21% o 27%. Recuerden que los responsables inscriptos en IVA emiten factura A cuando le venden a otro responsable inscripto en donde el IVA si se encuentra discriminado, y emiten factura B cuando le venden a un consumidor final. En este último caso, el IVA se incluye en el precio, pero no se encuentra discriminado.
- En el caso de que el responsable sea monotributista, deberán considerar el importe total facturado. Recuerden que los monotributistas sólo emiten facturas C. Las facturas C no permiten discriminar IVA. De hecho, un monotributista no paga IVA, sino que paga con la cuota del monotributo ganancias e IVA de forma integrada y simplificada.
- Mientras que, en las operaciones realizadas por responsables que no tengan obligación legal de llevar libros y formular balance en forma comercial, la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período. Esto es así en todas las jurisdicciones.

Ingresos que no integran la base imponible (PBA)

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires establece qué ingresos no forman la base imponible. Estos son:

- Impuestos internos, el débito fiscal generado por el impuesto al Valor Agregado, el impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural e impuestos para los fondos: Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco y los correspondientes a Tasa sobre el Gasoil y Tasa de Infraestructura Hídrica.
- Los reintegros de capital en los casos de depósitos, préstamos, créditos, descuentos y adelantos y toda otra operación de tipo financiero.
- Los subsidios y subvenciones que otorgue el Estado Nacional, las Provincias y las Municipalidades, así como las sumas percibidas por los exportadores de bienes o servicios, en concepto de reintegros o reembolsos, acordados por la Nación.
- Los importes que correspondan al productor asociado por la entrega de su producción, en las cooperativas que comercialicen producción agrícola, únicamente y el retorno respectivo.
- En las cooperativas de grado superior, los importes que correspondan a las cooperativas agrícolas asociadas de grado inferior, por la entrega de su producción agrícola y el retorno respectivo.
- Los importes abonados a otras entidades prestatarias de servicios públicos, en el caso de cooperativas o secciones de provisión de los mismos servicios, excluidos transporte y comunicaciones.
- Los reintegros que perciban los comisionistas, consignatarios y similares, correspondientes a gastos efectuados por cuenta de terceros, en las operaciones de intermediación en que actúen no forman parte de la base imponible.
- Los ingresos correspondientes a venta de bienes de uso.

Deducciones (CABA & PBA)

Para calcular el importe de la base imponible de cada período, o sea, de cada mes, se deducirán de la base imponible los siguientes conceptos:

- Las devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por época de pago, volumen de ventas, u otros conceptos similares, generalmente admitidos según los usos y costumbres, correspondientes al período fiscal que se liquida. Es decir, se debe sacar de la base imponible los descuentos y bonificaciones que se den por época de pago, volumen de venta u otros conceptos. No corresponde en el caso de haber facturado mal, por ejemplo.
- Los importes correspondientes a envases y mercaderías devueltas por el comprador, siempre que no se trate de actos de retroventa o retrocesión.
- El importe de los créditos incobrables producidos en el transcurso del período fiscal que se liquida y que hayan debido computarse como ingreso gravado en cualquier período fiscal. Cuando hagamos este análisis y deducción de deudores incobrables, vamos a tener que ver si los mismos fueron deducidos en la Declaración Jurada de ganancias de la empresa. Si fueron deducidos en ganancias, los podemos deducir en Ingresos Brutos.

De la base imponible no podrán detraerse los tributos que incidan sobre la actividad, salvo los específicamente determinados en la ley. En aquellos casos en donde el precio se pacte en especie el ingreso bruto estará constituido por la valuación de la cosa entregada, la locación, el interés o el servicio prestado, aplicando los precios, la tasa de interés, el valor locativo, etc., oficiales o corrientes en plaza, a la fecha de generarse el devengamiento.

Se debe decir que estas deducciones son iguales tanto para Provincia de Buenos Aires como para Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En el caso de trabajar con alguna otra jurisdicción, deberán recurrir a ese código fiscal en particular para el año fiscal en particular para el cual se está liquidando el impuesto.

Ingresos que no integran la base imponible (CABA)

Si nos referimos al Código de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, no integran la base imponible:

- Reintegros de capital en los casos de depósitos, préstamos, créditos, descuentos y adelantos y toda otra operación de tipo financiero.
- Impuestos internos, IVA, el impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural e impuestos para los fondos: Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco.
- Los subsidios y subvenciones que otorgue el Estado y las sumas percibidas por los exportadores de bienes o servicios, en concepto de reintegros o reembolsos, acordados por la Nación
- Los ingresos correspondientes a venta de bienes de uso.
- Los reintegros que perciban los comisionistas, consignatarios y similares, correspondientes a gastos efectuados por cuenta de terceros.
- Los ingresos percibidos por los adquirentes de fondos de comercio, ya computados como base imponible por el anterior responsable.
- En la industrialización, importación y comercialización minorista de combustibles los importes correspondientes al Impuesto al Valor Agregado en todas sus etapas y el Impuesto sobre los combustibles en la primera de ellas.
- El impuesto creado por el artículo 2º de la Ley Nacional N° 23.562.
- El valor de las contribuciones de los aportes de los integrantes de las Uniones Transitorias de Empresas, las Agrupaciones de Colaboración Empresaria y los demás consorcios y contratos asociativos que no tienen personería jurídica, en la medida que son necesarios para dar cumplimiento al contrato que le da origen.
- Los ingresos correspondientes a las transferencias de bienes con motivo de la reorganización de las sociedades a través de la fusión o escisión y de fondos de comercio.

Casos especiales

Dependiendo la jurisdicción, se deberá observar en el código fiscal correspondiente casos especiales.

- Así, por ejemplo, en el código de la Provincia de Buenos Aires la base imponible en la comercialización de billetes de lotería y juegos de azar autorizados con valores de compra y de venta fijados por el Estado queda fijado por la diferencia entre los precios de compra y de venta
- Mientras que, en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en la explotación de juegos de azar en casinos y máquinas electrónicas, la base imponible se calcula con la diferencia del monto total ingresado menos el importe efectivamente abonado en premios.

Es de suma importancia conocer por completo el código fiscal y ley tarifaria del año que se liquida de las jurisdicciones incluidas en el Convenio Multilateral.

Regímenes de Convenio

La ley de Convenio Multilateral nos habla de dos regímenes: El régimen especial y general.

- Los artículos 6° al 13° de la Ley de Convenio Multilateral comprenden al Régimen Especial del Convenio Multilateral. Indican las actividades y los porcentajes de distribución de ingresos entre las jurisdicciones.
- De los artículos 2° al 5° de la Ley, como también el artículo 14, en caso de inicio o cese de actividades, comprenden al Régimen General del Convenio Multilateral. Siempre que se trabaje con el régimen general los Ingresos brutos que formen la base imponible del contribuyente se deberán distribuir de acuerdo con coeficientes que se deberán calcular.

Régimen especial

Artículo 6. Actividades de la construcción

Establece que, en los casos de actividades de la construcción, incluidas las de demolición, excavación, perforación, etc., a los contribuyentes que tengan su escritorio, oficina, administración o dirección en esa jurisdicción y ejecuten obras en otras, se atribuirá el diez por ciento (10%) de los ingresos a la jurisdicción donde esté ubicada la sede. Luego, el noventa por ciento (90%) restante de los ingresos se asignará a la jurisdicción en la que se realicen las obras. El artículo establece textualmente que: *“No podrá discriminarse, al considerar los ingresos brutos, importe alguno en concepto de honorarios a ingenieros, arquitectos, proyectistas u otros profesionales pertenecientes a la empresa.”*

Esto significa que:

- sí un contribuyente se dedica sólo a estas actividades podrá encuadrarse en este artículo
- y para la asignación de ingresos a las diferentes jurisdicciones no será necesario calcular los coeficientes anuales,
- sino que asignará directamente el 10% a la jurisdicción en donde se encuentre la sede
- y el 90% a donde se encuentre la obra.

El hecho de que no tenga que calcular los coeficientes anuales por jurisdicción, no significa que no deban presentar la declaración jurada anual CM 05. La misma debe ser presentada, aunque no se calculen coeficientes. Por ejemplo, si una persona dada de alta en la actividad de construcción hace una obra en Pilar, Provincia de Buenos Aires y su jurisdicción sede es Ciudad Autónoma de Buenos Aires, si factura \$100.000 asignará:

- 10%, lo que equivale a \$10.000 a Ciudad Autónoma de Buenos Aires
- y el 90%, \$90.000 a Provincia de Buenos Aires.

Artículo 7. “Seguros”

El artículo dice que: *“En los casos de entidades de Seguros, de capitalización y ahorro, de créditos y de ahorro y préstamo no incluidas en el régimen del artículo” 8 , “cuando la*

administración o sede central se encuentre en una jurisdicción y se contraten operaciones relativas a bienes o personas situadas o domiciliadas en otra u otras, se atribuirá a esta o estas jurisdicciones, el 80% de los ingresos provenientes de la operación y se atribuirá el 20% restante a la jurisdicción donde se encuentre situada la administración o sede central, tomándose en cuenta el lugar de radicación o domicilio del asegurado al tiempo de la contratación, en los casos de seguros de vida o de accidente”

Esto significa que si un contribuyente encuadra en este régimen:

- asignará directamente el 80% a la jurisdicción a la que pertenezca la persona o que esté el bien sobre el cual se contrata la operación
- y el 20% a donde se encuentre la sede central o administración de la entidad.

No obstante, el hecho de que no tenga que calcular los coeficientes anuales por jurisdicción, no significa que no deban presentar la declaración jurada anual CM 05. La misma debe ser presentada, aunque no se calculen coeficientes.

Ejemplo: Una persona asegura un bien que se encuentra en San Miguel, Provincia de Buenos Aires, y la entidad radica en Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Si factura \$10.000 mensuales:

- la entidad asignará 20%, que equivalen a \$2.000, a Ciudad Autónoma de Buenos Aires
- y el 80%, o sea: \$8.000, a Provincia de Buenos Aires.

Artículo 8. “Entidades financieras”

La Ley dice que cada fisco, en estos casos podrá gravar (o hacer tributar) la parte de ingresos que le corresponda en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses y actualizaciones pasivos de cada jurisdicción en la que la entidad tuviere casas o filiales habilitadas por la autoridad de aplicación, respecto de iguales conceptos de todo el país.

Aquellos ingresos que correspondan a operaciones realizadas en jurisdicciones en que las entidades no tuvieren casas o filiales habilitadas, serán atribuidos en su totalidad a la jurisdicción en la que la operación hubiere tenido lugar.

Artículo 9 “Transporte”

El artículo de la ley de convenio dice que, en los casos de empresas de transporte de pasajeros, o cargas, en donde el transportista desarrolle sus actividades en más de una jurisdicción, *“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”*.

Esto quiere decir que, si un transportista hace un viaje desde Buenos Aires a Santiago del Estero, podrá asignar los ingresos brutos a Provincia de Buenos Aires. Ahora si el viaje fuera a la inversa: de Santiago a Buenos Aires, los ingresos se adjudicarían a Santiago del Estero.

Artículo 10 “Profesionales”

Dice lo siguiente: *“En los casos de profesiones liberales ejercidas por personas que tengan su estudio, consultorio u oficina similar en una jurisdicción y desarrollen actividades profesionales en otras, la jurisdicción en la cual se realiza la actividad podrá gravar el 80% de los honorarios en ella percibidos o devengados, y la otra jurisdicción el 20% restante. Igual tratamiento se aplicará a las consultorías y empresas consultoras.”*

Un ejemplo podría ser un médico con sede en Provincia de Buenos Aires, pero que presta servicios en Ciudad Autónoma. Si factura \$5.000:

- el 20%, que serían \$1000, irán a Provincia de Buenos Aires,
- mientras que el 80%, que serían \$4.000 irán a Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Artículo 11 “Intermediarios”

Dice que: *“En los casos de rematadores, comisionistas u otros intermediarios, que tengan su oficina central en una jurisdicción y rematen o intervengan en la venta o negociación de*

bienes situados en otra, tengan o no sucursales en ésta, la jurisdicción donde están radicados los bienes podrá gravar el 80% de los ingresos brutos originados por esas operaciones y la otra, el 20% restante”

Ejemplo: un comisionista con sede en La Pampa que comisiona sobre un bien que remata, que se encuentra en Mendoza, percibe \$75.000.

- En este caso, el 80%, que serían \$60.000, se asignará a Mendoza.
- Mientras que el 20%, \$15.000, los asignará a La Pampa.

Artículo 12 “Prestamistas prendarios”

Se establece que “En los casos de prestamistas hipotecarios o prendarios que no estén organizados en forma de empresa y que tengan su domicilio en una jurisdicción y la garantía se constituya sobre bienes inmuebles o muebles situados en otra, la jurisdicción donde se encuentren éstos podrá gravar el 80% de los ingresos brutos producidos por la operación y la otra jurisdicción, el 20% restante.”

Si un prestamista prendario con domicilio sede en Santa Cruz constituye garantía sobre un bien en Chubut. Cobra \$125.000:

- de los cuales el 80%, que serían: \$100.000, se asignará a Chubut,
- mientras que el 20%, \$25.000 pesos, los asignará a Santa Cruz.

Artículo 13 “Industrias”

Requiere una lectura pormenorizada para todos aquellos que vayan a trabajar con industrias vitivinícolas y azucareras, productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país que sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora. En estos casos, la ley establece que el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el

referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2 del régimen general.

Si nos referimos a la industria tabacalera, cuando los industriales adquieran directamente la materia prima a los productores, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora un importe igual al respectivo valor de adquisición de dicha materia prima. La diferencia entre el ingreso bruto total y el importe que se asigne a la jurisdicción productora va a tener que repartirse entre las distintas jurisdicciones en que se desarrollen las posteriores etapas de la actividad, conforme al régimen establecido por el artículo 2 del régimen general.

Ejemplo para la industria tabacalera: si soy industria y compro materia prima a productores de Misiones, ese importe equivalente en mis ingresos brutos totales por esa venta irá a Misiones. Supongamos que mis ingresos son de \$1.000.000 y debo asignar 400.000 a Misiones. Los 600.000 pesos restantes se van a distribuir en el resto de las jurisdicciones intervinientes según lo estudiado en régimen general.

Es importante aclarar que, si un contribuyente no encuadra en ninguna de estas actividades regidas en convenio por un régimen especial, deberá optar por el régimen general.

Régimen general.

Dentro de este régimen existen dos posibilidades:

- que un contribuyente se encuentre iniciando actividades (nos referimos al art. 14 que habla puntualmente del inicio de actividades)
- o que un contribuyente tenga al menos un cierre anual del que pueda obtener información de ingresos y egresos.

El artículo 14

Este se refiere a aquellos casos de iniciación de actividades en una o varias jurisdicciones y dice lo siguiente: *“Las jurisdicciones en que se produzca la iniciación podrán gravar el total de los ingresos obtenidos en cada una de ellas, pudiendo las demás gravar los ingresos*

restantes con aplicación de los coeficientes de ingresos y gastos que les correspondan. Esto no será de aplicación para las actividades comprendidas en los regímenes especiales (de los artículos 6 al 12, ambos inclusive)” En estos casos desde el primer mes, se deben seguir las reglas especiales establecidas en dichos artículos.

Artículo 2.

Este dice que los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades objeto del Convenio, se distribuirán entre todas las jurisdicciones en la siguiente forma:

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

En la atribución de los gastos e ingresos se deberá atender a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen. Los gastos a los que se refiere el artículo 2 son los originados por el ejercicio de la actividad siempre y cuando no sean considerados como gastos no computables por la ley.

Gastos computables

Podremos computar como gastos relacionados: los sueldos y jornales, las remuneraciones, los gastos en combustibles, seguros, alquileres, amortizaciones ordinarias (siempre que sean admitidas por la ley del impuesto a las ganancias), los gastos de reparaciones y conservación, entre otros.

Gastos no computables.

Ellos son: *“El costo de la materia prima adquirida a terceros destinados 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;*

- *El costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización;*
- *Los gastos de propaganda y publicidad;*
- *Los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etcétera);*
- *Los intereses*
- *Los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial.”*

La Ley dice que para asignar los gastos a las distintas jurisdicciones debemos tener presente que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tiene una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle. Aun cuando la erogación que él representa se efectúe en otra. Un ejemplo, podrían ser los sueldos, jornales y otras remuneraciones que se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren. Entonces una empresa que paga sueldos en Ciudad Autónoma de Buenos Aires, pero sus operarios trabajan en una planta en Zárate, Provincia de Buenos Aires, ese gasto se debe asignar a esta última jurisdicción de Provincia de Buenos Aires. Cuando existan gastos que no puedan ser atribuidos con certeza a una jurisdicción en particular y considerando que son de escasa significación, se distribuirán en la misma proporción que los demás.

Se entiende por gastos de escasa significación aquellos que, en su conjunto, no superen el 10% del total de gastos computables del período y cada uno individualmente no represente más del 20% del citado porcentaje. En caso contrario, el contribuyente deberá distribuirlo mediante una estimación razonablemente fundada que debe quedar impresa en los papeles de trabajo, dado que, si en algún momento le tocará una fiscalización, deberá explicar cuál es el cálculo que da origen a la distribución. Para el caso de los gastos de transporte, los mismos se atribuirán por partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible.

Artículo 5

Dice que *“A los efectos de la distribución entre las distintas jurisdicciones del monto imponible total, se consideran los ingresos y gastos que surjan del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior”*. Presten atención a esto que es sumamente importante, ya que, si una sociedad cierra balance el 30 de junio, su año fiscal va del 1 de julio de un año al 30 de junio del año siguiente. Entonces, para el CM 05 del año 2018, una empresa utilizará a efectos de calcular el coeficiente unificado que se utilizará durante 2019, los ingresos y gastos que surjan del balance cerrado el 30/6/2018.

Si un contribuyente no practica balances comerciales, como por ejemplo en el caso de los responsables inscriptos o de los monotributistas. En ese caso, se atenderá a los ingresos y gastos determinados en el año calendario inmediato anterior. El año calendario es el que va del 1 de enero al 31 de diciembre.

Al determinar a qué jurisdicción atribuir los ingresos por ventas de bienes o prestaciones de servicios, debemos tener en cuenta que el principio generalizado es que para la atribución de los ingresos se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen. Entonces: Los ingresos por servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieren contratado, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado por si o por terceros. En el caso de venta de bienes, la misma se debe adjudicar a la jurisdicción de destino final donde el bien será utilizado. Cuando no sea posible conocer la misma, se adjudicarán al domicilio del adquirente. Una vez que se han calculado el coeficiente unificado, hay que calcular para cada jurisdicción incluida en convenio, la base imponible. ¿Cómo? Dependerá de la actividad o actividades a las que se dedique el contribuyente y a lo que disponga el código fiscal de cada una de ellas.