

ISIB. Convenio Multilateral: controversias en la distribución de gastos

Repaso de algunas cuestiones debatibles **relacionadas** con el **cómputo o no, de determinados gastos:** Marco normativo (Leyes, Res CA), **Jurisprudencia** administrativa y judicial y **Doctrina** rectora en la materia. **Diversas posturas y sus fundamentos** .

💰 **Deudores incobrables:** ¿Computables para el cálculo del coeficiente?
📦 **Regalías hidrocarburíferas o mineras:** Naturaleza jurídica y sus efectos.

👤 **Cargas Sociales:** Carácter tributario de las contribuciones

INTRODUCCIÓN

El artículo 1º del Convenio Multilateral establece su ámbito de aplicación, al referirse concretamente a las actividades de un mismo contribuyente cuando son realizadas en una, varias o todas sus etapas de producción y/o comercialización o en dos o más jurisdicciones, y cuando sus ingresos, originados en un proceso único y económicamente inseparable, deben atribuirse a todas las jurisdicciones participantes, inclusive aquellos que se originen en operaciones realizadas por intermediarios, con o sin relación de dependencia. El mismo artículo, in fine, dispone el tratamiento que debe aplicarse cuando existen operaciones que son formalizadas por ciertos medios (correspondencia, telégrafo, teléfono, etc.).

El convenio establece dos mecanismos para la distribución de la base imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos:

- **1 General:** basado en el promedio simple de ingresos y gastos proporcionados y
- **2 Especial:** con coeficientes dados.

No interesa a los efectos de este artículo, la discusión teórica sobre la naturaleza de los regímenes en cuanto al orden de prelación en su aplicación y el consecuente carácter residual que deviene para uno de ellos, ya que abordaremos un aspecto concreto del régimen general de los artículos 2º a 5º del convenio multilateral; **específicamente nos referiremos a ciertos gastos.**

Tampoco se discutirá aquí acerca de la taxatividad en el listado de gastos del artículo 3º, aunque surjan interrogantes respecto de gastos computables que implican actividad de terceros, como por ejemplo la provisión de energía, gas o agua, los servicios de reparaciones, los seguros o los honorarios por asesoramiento profesional, o respecto de gastos no computables que son producto de la propia actividad del contribuyente, como por ejemplo algunos tributos.

En otro orden de ideas, sí nos parece importante señalar que, como indican Althabe y Sanelli[1], **los gastos deben ser efectivamente soportados o concretamente materializados y que, como expresa Bulit Goñi[2], deben guardar relación directa con la actividad gravada, ya que se computan gastos que se originan por el ejercicio de la actividad** .

I. DEUDORES INCOBRABLES

El tema de los deudores incobrables es sumamente relevante, ya que:

✦ **Si se lo considera gasto no computable**, no incide en la jurisdicción donde se produce la incobrabilidad.

✦ **Si se los considera gasto computable**, la jurisdicción a la que se atribuye el gasto tiene mayor coeficiente unificado y por lo tanto mayor base imponible.

✦ **Si se considera ingreso negativo, restando de los ingresos**, la jurisdicción a la que se atribuye tiene menor coeficiente unificado y por lo tanto menor base imponible.

En la Resolución CA 21 (2006) Gillete Argentina SA c/ PBA, la Comisión Arbitral expresó "Que los "Deudores Incobrables", dentro de las pérdidas de la empresa, no configuran una erogación, requisito casi indispensable del gasto, sino más bien configura una negación del ingreso, siendo a su vez no representativo del desarrollo de la actividad del contribuyente, motivo por el cual no debe ser considerado como un concepto a contemplar a los fines de la confección del coeficiente de gastos..."

En igual sentido se pronunció luego la Comisión Plenaria, a través de la Resolución CP 6 (2007).

Otros pronunciamientos similares fueron Resolución CA 37 (2011) Volvo Trucks & Buses Argentina SA c/PBA, Resolución CA 39 (2011) Automotores Juan Manuel Fangio c/ PBA, Resoluciones CA 26 (2016) y CP 5 (2017) Cepas Argentina SA c/ PBA, Resoluciones CA 7 (2018) y CP 32 (2018) Sede América SA c/ Córdoba.

La Comisión Arbitral dictó las Resoluciones Generales 5 (2012) y 3 (2017) donde dispone que los deudores incobrables no son computables para el cálculo del coeficiente .

Doctrinarios como Althabe y Sanelli comparten el criterio de los organismos de aplicación del convenio multilateral, aunque luego sin embargo surgieron otras opiniones al respecto.

Amaro Gómez[3] postula que los deudores deberían ser tratados como gastos porque el hecho de negar su cómputo por existir gastos estimados, impactaría en la determinación del coeficiente. Advierte además este autor que la incobrabilidad refleja el ejercicio de actividad gravada en una jurisdicción al igual que la venta que la origina y rechaza el argumento de que los gastos a computar deben tratarse de gastos erogables pues la negación de un ingreso por incobrabilidad tiene un efecto financiero similar a cualquier otra erogación.

II. REGALIAS HIDROCARBURÍFERAS O MINERAS

La controvertida naturaleza jurídica de las regalías hidrocarburíferas y mineras fue la causa de un intenso debate oportunamente, con posiciones antagónicas que sustentaron los diferentes tratamientos impositivos en materia de Convenio Multilateral.

Se trata, pues, de determinar si la **regalía es un tributo originado en el poder de imperio del Estado y nacida de la ley sin ninguna contraprestación por parte de éste, si se trata de una condición de la concesión que emana para el Estado del dominio originario sobre los recursos naturales o bien, si se trata de un derecho del propietario del recurso y que representa una participación en la renta petrolera.**

La cuestión es determinar si las regalías son tributos o no, y si resultan ser computables o no en la determinación del coeficiente de gastos .

✓ Quienes adscriben a la postura de que las regalías tienen naturaleza tributaria y por ende, son gastos no computables se basaron en los siguientes argumentos:

- **Texto de la Ley 17.319 (1967)**: las regalías estaban incorporadas en la Sección 6º denominada "*Tributos*", en los artículos 56 a 65. Adicionalmente, en los considerandos del Decreto 1.671 (1969) se utiliza la expresión "*...la liquidación y percepción de las regalías que deben tributar los titulares de los yacimientos*".
- **Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Calderón Horacio c/ Neuquén"[4]**: "*por lo demás, esta Corte tiene dicho que el establecimiento por parte del Estado de regalías a cargo de los concesionarios hace al ejercicio de una facultad impositiva...*".
- **Posición en disidencia de los jueces Argibay, Lorenzetti y Petracchi en el fallo de la Corte "Capex SA c/ Neuquén"[5]**: "*a dichas regalías el legislador les ha asignado una nítida condición tributaria, tanto en la ley 17.319 como en el decreto 1.671...*", "*la primera definición se encuentra en la propia ubicación de los artículos 59 y 62 dentro de la ley 17.319, ya que ambas integran la sección 6º de su Título II denominada "Tributos"...*", "*la regalía se comporta de manera similar a un impuesto pues tiene una forma de cálculo semejante...*".
- **Posiciones doctrinarias[6], principalmente del Derecho Minero[7]**.
- **Resolución (CA) 52 (2010) YPF c/ Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur**: "*el inciso c) del artículo 3º del Convenio citado luego de hablar de los tributos nacionales, provinciales y municipales, ejemplifica diciendo que tales tributos pueden ser impuestos, tasas, contribuciones, obviamente indicados en sentido lato, por cuanto la norma no precisa ninguna particularidad distintiva de dichos gravámenes. Que a modo de ejemplo, las "contribuciones" son las "de mejoras", pero también las "especiales", listado al que habría que añadir a las "contribuciones" que aún hoy son entendidas como gravámenes o cargas fiscales. Más aún, se alude a los "recargos cambiarios", figura de dudoso carácter impositivo y a la híbrida e imprecisa institución "derechos", entendida como gravamen. El párrafo se remata con la palabra "etcétera", voz que se usa para interrumpir el discurso indicando que se puede sobrentender lo que quedaba por decir, pero que puede deducirse, lo tácito, como son las instituciones que se parecen a las mencionadas, por ejemplo, las regalías. Que el art. 56 de la Ley 17.319 habla de "régimen fiscal", y su inciso b) obliga a los permisionarios al pago de "...impuestos u otros tributos... recargos cambiarios...; a las regalías estatuidas por los artículos 21, 59 y 62...". A su turno, el art. 59 dice que el concesionario de explotación pagará*

mensualmente al Estado Nacional, en concepto de regalía sobre el producido de los hidrocarburos líquidos extraídos en boca de pozo, un porcentaje del 12 %, que el Poder Ejecutivo podrá reducir hasta el 5 %. El art. 62 contempla que la producción de gas natural tributará mensualmente, en concepto de regalía, el 12 % del valor de los volúmenes extraídos y efectivamente aprovechados. Que por su parte, el Decreto N° 1671/69 reglamentario de los arts. 59 y 62 de la Ley 17319, en su primer considerando dice textualmente "...regalías que deben tributar los titulares de los derechos sobre los yacimientos...". Y el tercer considerando expresa "... conferir certeza a la relación que vincula al Estado con los sujetos pasivos de la obligación tributaria aludida". Que las regalías en consecuencia, en una acepción amplia, deben entenderse como tributos, cargas o gravámenes establecidos por el Estado, aunque no sean impuestos. Siguiendo ese razonamiento y a los fines del Convenio Multilateral, debería entenderse que las regalías son gastos no computables, según los términos del art. 3º inc. c), "...tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etcétera)".

✓ En posición contraria se postula la naturaleza contractual (no tributaria) de las regalías, lo que supone además la procedencia de cómputo de su gasto.

En este sentido se citan los siguientes argumentos:

- **Texto de la Ley 27.007 (2014), modificatoria de la Ley 17.319:** excluye de la sección 6º "Tributos" a los conceptos de canon y regalía y titula de esta manera la sección 7º.
- **Posición mayoritaria de los jueces Highton de Nolasco, Fayt, Maqueda y Zaffaroni en el fallo "Capex SA c/ Neuquén":** "el texto completo de la ley permite una interpretación que excluye la posibilidad de que se trate de un impuesto...", "otras circunstancias impiden efectuar la asimilación de la regla con una carga impositiva: el artículo 12 se refiere, en relación al monto resultante del 12% antes mencionado, como una participación en el producido de dicha actividad, la que podrá ser pagada en efectivo o en especie, lo que constituye una alternativa ausente respecto del tratamiento general de los impuestos. Además el Poder Ejecutivo puede variar el porcentaje de que se trata, teniendo en cuenta la productividad, condiciones, ubicación de los pozos, criterios extrínsecos a cualquier estricta definición impositiva...". En igual sentido la Corte se expresó en Provincia de Mendoza c/ Petroquímica Comodoro Rivadavia.
- **Posiciones doctrinarias diversas[8].**

- Resolución CA 24 (2017) Ysur Argentina SRL c/ Neuquén, Resolución CA 5 (2016) YPF c/ Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur, Resolución CA 55 (2012) Sinopec Sucursal Argentina c/ Chubut, Resolución CA 46 (2013) YPF c/ Chubut, Resolución CP 37 (2014) Pan American Energy LLC c/ Chubut, Resolución CA 38 (2013) Tecpetrol SA c/ Chubut, Resolución CP 23 (2011) YPF c/ Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur.

III. CARGAS SOCIALES

Otra cuestión discutida durante años fue la **naturaleza jurídica de las cargas sociales, o técnicamente, las contribuciones patronales.**

En el análisis del subexamine, la controversia consistía en determinar si las cargas sociales suponen un crédito de Derecho Privado como una modalidad de remuneración o salario diferido, un crédito de Derecho Público aunque tenga destino específico y no se incorpore al Tesoro Público o bien, un crédito surgido de una obligación parafiscal.

✓ A favor del carácter de gasto computable:

1. **Resoluciones Generales CA 4 (2010) y 6 (2010).** La primera resolución establece el carácter de gasto computable de las cargas sociales en tanto que la segunda dispone que tal disposición tendrá vigencia a partir del ejercicio fiscal 2011.

Esta última norma permitió resolver algunos pronunciamientos recientes a favor de los contribuyentes que consideraron las cargas sociales como no computables durante el período 2010. Citamos esos casos: Resolución CA 10 (2019) Petroquímica Río Tercero SA c/ Provincia de Buenos Aires, Resolución CA 5 (2019) Laboratorios Bernabó SA c/ Provincia de Buenos Aires, Resolución CA 2 (2019) Continental Do Brasil Productos automotivos Ltda. c/ Provincia de Buenos Aires; Resolución CA 51 (2018) Industria Metalúrgica Sud Americana SA c/ Provincia de Buenos Aires, Resolución CA 44 (2018) Terminal Bahía Blanca SA c/ Provincia de Buenos Aires, entre otros.

2. **Resolución CA 51 (2017) Hewlett Packard Argentina SRL c/ Provincia de Buenos Aires:** *"esta Comisión Arbitral ya resolvió – en atención a que los sueldos, sobre los que se calculan las cargas sociales, son expresamente considerados computables y constituyen un parámetro razonable de medición del desarrollo de actividad económica– que las cargas sociales a cargo del empleador se computarán como gasto en los términos del artículo 3º del Convenio Multilateral".* En igual sentido Resolución CA 20 (2016) Servicios y Productos para bebidas Refrescantes SRL c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

3. **Resolución CA 55 (2015) H. Koch y Cía SA c/ Provincia de Buenos Aires:** *"con relación a los gastos destaca que sólo fueron reasignados los que corresponden a cargas sociales, que la empresa había considerado no computables y que ARBA sostiene que deben computarse en virtud del criterio aprobado por Resolución General Nº 4/2010. Se objeta además que se otorgue carácter retroactivo a dicha Resolución, que se haya atribuido la totalidad de los aportes previsionales a la Provincia de Buenos Aires puesto que si las cargas sociales se asimilan a las retribuciones de los empleados a las que se vinculan, deben ser prorrateadas de la misma forma que éstas".*

✓ A favor de la naturaleza tributaria de las cargas sociales y, a partir de ello, su carácter de gastos no computables:

1. **Dictamen PTN 163 (1995):** *"los aportes y contribuciones son forzosos, ni el trabajador ni el empleador pueden eximirse de efectuarlos, desde el momento en que derivan de una obligación de la ley"... "la naturaleza o carácter jurídico de la contribución es de Derecho Público. La obligación de la prestación deriva de la ley y no del contrato"... "los aportes jubilatorios no son el precio de la jubilación futura que se paga por anticipado sino una obligación objetiva con el sistema de recaudación cuyo destinatario no es el propio trabajador aportante sino el fondo con el que se proveerá la cobertura de las prestaciones de los pasivos".*
2. **Providencia DGI 629 (1996):** *"los recursos de la seguridad social son de naturaleza tributaria".*
3. **Resolución CA 26 (2008) Compañía Internacional de Tecnología y Servicios SA c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires:** *"en lo concerniente al criterio aplicable al rubro Contribuciones Sociales en cuanto a si forman parte de los conceptos que enumera el inciso d) del artículo 3º del Convenio Multilateral, para la doctrina y jurisprudencia como así también para la AFIP, existe criterio sentado de que estos conceptos forman parte de los tributos nacionales y deben encuadrarse en dicho inciso".*
4. **Resolución CA 9 (2009) Cartocor SA c/ Provincia de Buenos Aires:** *"el agravio que dicha determinación le causa al contribuyente es el hecho de considerar que el ajuste realizado por el Fisco sobre el coeficiente de gastos es equivocado, en tanto las contribuciones patronales resultan ser un gasto no computable en los términos del artículo 3º del Convenio Multilateral. Que entiende que ello es así, dado que tal concepto – contribuciones sobre los sueldos que abona sobre su nómina salarial – responde a la especie "contribución parafiscal" dentro del género de "tributo", expresamente considerado no computable por aplicación del inciso d) de la norma indicada precedentemente. Que en su respuesta al traslado corrido, el Fisco de la Provincia de Buenos*

Aires sostiene que resulta procedente que la Comisión Arbitral disponga el archivo de las presentes actuaciones, en virtud de que se procedió a rever el ajuste practicado al contribuyente en cuestión, confirmándose el coeficiente de gastos declarado por la firma en los períodos sujetos a verificación”.

5. **Doctrina Tributaria**[9] que resalta el carácter tributario de las contribuciones y su sujeción a la política gubernamental, pudiendo incidir generando distorsiones en la determinación del coeficiente de gastos.

*Contador Público Nacional UNJu
Especialista en Tributación UNSa*

[1] Althabe Mario y Sanelli Alejandra "El Convenio Multilateral. Análisis Teórico y aplicación práctica. Editorial La Ley.

[2] Bulit Goñi Enrique "Convenio Multilateral", Editorial Depalma.

[3] Amaro Gómez Richard "Impuesto sobre los ingresos brutos. Los deudores incobrables en el marco del Convenio Multilateral: un criterio diferente". Trivia, 06/06/2012.

[4] Del 15/03/1946.

[5] Del 11/12/2007.

[6] Peralta María, Abella Andrea y Albarenque Juan "Tratamiento impositivo y jurídico de las regalías en la Argentina" Revista Petrotecnia, agosto 2005.

[7] Saravia Luis "la clausula de la prosperidad y la ley de inversiones mineras". Editorial La Ley, 1998; Palavecino Federico e Isola Ana "Regalías Mineras y estabilidad fiscal". JA 2006.I-968- SJA 4/1/2006

[8] Reyes Rafael "La regalía en la ley de inversiones mineras". La Ley, 1999; Pigretti Eduardo "análisis doctrinario y jurisprudencial del concepto de regalías mineras", Actas del I Encuentro Nacional de Derecho Minero, Buenos Aires, 1997.

[9] Amaro Gómez Richard "Impuesto sobre los ingresos brutos. Las cargas sociales en el Convenio Multilateral CM05. Una perspectiva enfocada hacia un tratamiento más racional y equitativo". Trivia, 28/05/2012.