

|               |   |
|---------------|---|
| TÍTULO:       | LA RESOLUCIÓN GENERAL (CA) 4/2021 Y LAS ACTIVIDADES DE INTERMEDIACIÓN FRENTE AL CONVENIO MULTILATERAL |
| AUTOR/ES:     | Di Paolo, Horacio   |
| PUBLICACIÓN:  | Práctica Integral Santa Fe (PSF)  |
| TOMO/BOLETÍN: | -   |
| PÁGINA:       | -   |
| MES:          | Julio   |
| AÑO:          | 2021  |
| OTROS DATOS:  | -   |

HORACIO DI PAOLO<sup>(1)</sup>

## LA RESOLUCIÓN GENERAL (CA) 4/2021 Y LAS ACTIVIDADES DE INTERMEDIACIÓN FRENTE AL CONVENIO MULTILATERAL

### I - INTRODUCCIÓN

El Convenio Multilateral tiene como propósito distribuir la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos de un sujeto que resulta ser contribuyente del tributo en más de una jurisdicción.<sup>(2)</sup>

En este marco, el texto del Convenio prevé la distribución por medio de un régimen general ([art. 2](#)) y varios regímenes especiales ([arts. 6 a 13](#)).

Sabido es que para que una jurisdicción participe de la distribución de la base imponible se deberá verificar en ella el concepto de "sustento territorial". Este requisito se tiene por cumplido cuando el contribuyente incurra en un gasto vinculado con sus actividades.

El gasto constituye la medida de las actividades desplegadas por el contribuyente en una jurisdicción. En este sentido, señala el último párrafo del artículo 1 del Convenio Multilateral que: "Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio".

Nos proponemos analizar el [artículo 11](#) del Convenio Multilateral y la reciente [RG \(CA\) 4/2021](#)<sup>(3)</sup> que interpreta este artículo.

### II - EL RÉGIMEN DE DISTRIBUCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE PREVISTO EN EL ARTÍCULO 11 DEL CONVENIO MULTILATERAL. REMATADORES. COMISIONISTAS. OTROS INTERMEDIARIOS

Señala el [artículo 11](#) del Convenio Multilateral 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 esta, 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".

La disposición la podemos graficar de la siguiente manera:

|                                  |   |  |
|----------------------------------|---|--|
| <b>I. Aspecto subjetivo</b>      | - Rematadores;<br>- Comisionistas;<br>- Otros intermediarios. |  |
| <b>II. Aspecto objetivo</b>      | Que intervengan en la intermediación de bienes                |  |
| <b>III. Aspecto cuantitativo</b> | Distribución de la base imponible                             |  |
|                                  | Jurisdicción donde tengan su "oficina central".               | Jurisdicción donde se negocien y se encuentren radicados los bienes. |
|                                  | 20% de los ingresos originados en las operaciones.            | 80% de los ingresos originados en las operaciones.                   |

Esta norma generó muchísimos debates entre los contribuyentes y los fiscos locales a la hora de su aplicación. Algunas controversias giraron en torno a los siguientes tópicos:

- ¿Quiénes están comprendidos entre los sujetos que la norma denomina "otros intermediarios"?
- ¿Los sujetos que despliegan la actividad de intermediación de servicios están alcanzados por las disposiciones de esta norma?
- ¿Resultan alcanzados por esta disposición las operaciones donde los bienes y la oficina central de los contribuyentes se encuentren ubicados en la misma jurisdicción?

Algunos de estos interrogantes fueron despejados por la [RG \(CA\) 4/2021](#).

### III - LA RG (CA) 4/2021

Veamos entonces los temas que fueron interpretados por la Comisión Arbitral, a los fines de la aplicación del régimen especial previsto en el [artículo 11](#) del Convenio Multilateral.

#### 3.1. Aspecto subjetivo de la disposición

Conforme indica el [artículo 11](#) del Convenio Multilateral, este régimen especial de distribución de la base imponible alcanza a: rematadores, comisionistas e intermediarios.

##### a) Rematadores

Los remates de bienes son efectuados por martilleros públicos, conforme indica la ley 20266<sup>(4)</sup>, en su artículo 8, inciso a). Señala esta disposición que: "Son facultades de los martilleros: inciso a) Efectuar **ventas en remate público** de cualquier clase de bienes, excepto las limitaciones resultantes de leyes especiales".

No hay dudas en señalar que la retribución del martillero estará constituida por un porcentaje de los ingresos que perciba en concepto de remate de bienes.

El tal sentido, señala el [artículo 11](#), en su inciso a), que el martillero tiene derecho a "cobrar una comisión, salvo los martilleros dependientes, contratados o adscriptos a empresas de remate o consignaciones que reciban por sus servicios las sumas que se convengan...".

Por medio de la ley (Santa Fe) 7547<sup>(5)</sup> se regula la actividad de los martilleros en la Provincia. Expresa la norma que el martillero tendrá derecho a cobrar la comisión u honorario que establezca el arance<sup>(6)</sup>. La comisión se calculará sobre: a) el importe del precio efectivamente obtenido; b) la base fijada, si la venta no se efectúa; c) el valor de plaza en la época de realización del remate, si no hubiere base de venta<sup>(2)</sup>.

Esta comisión es la que deberá someterse al régimen de distribución previsto en el [artículo 11](#) del Convenio.

#### **b) Comisionistas**

Numerosos sujetos perciben una comisión como retribución por las actividades que desarrollan.

En algunos casos esta comisión surge de la legislación de fondo. A título de ejemplo podemos citar a los siguientes sujetos:

- agentes marítimos, ley nacional 20094<sup>(8)</sup>;
- corredores, [artículo 1345](#) del Código Civil y Comercial de la Nación;
- consignatarios, [artículo 1335](#) del Código Civil y Comercial de la Nación.

#### **c) Otros intermediarios**

En varias oportunidades nos hemos referido al tratamiento de las actividades de intermediación frente al impuesto sobre los ingresos brutos<sup>(9)</sup>. En los mismos hicimos referencia a determinados sujetos que, conforme la legislación nacional o local, actúan como intermediarios. Como ejemplo podemos citar a los siguientes sujetos:

- empresas de servicios eventuales, [ley nacional 24013](#)<sup>(10)</sup>;
- corredores inmobiliarios, ley (Santa Fe) 13154<sup>(11)</sup>;
- agente, [artículo 1479](#) del Código Civil y Comercial de la Nación;
- viajantes de comercio, ley nacional 15546<sup>(12)</sup>.

Debemos tener presente que los contribuyentes que encuadren en estas disposiciones deberán respaldar y emitir la documentación legal y fiscal correspondiente, que avale su actuación como intermediarios.<sup>(13)</sup>

### **3.2. Alcance de los conceptos que comprende la intermediación detallada en el [artículo 11](#) del Convenio Multilateral**

Reconocidos autores han señalado que la mecánica de distribución de la base imponible consagrada en el [artículo 11](#) del Convenio Multilateral resultaba de aplicación para la intermediación en bienes y servicios<sup>(14)</sup>. Ello a pesar de que la norma en cuestión habla de "la jurisdicción donde están radicados los bienes".

Lo cierto es que los Órganos del Convenio, en varias oportunidades, sostuvieron que el [artículo 11](#) alcanzaba a las actividades de intermediación de "bienes".

La primera de las resoluciones de casos concretos que debemos citar es la recaída en la causa "Alberto Brea c/Provincia de Entre Ríos". En la [resolución \(CA\) 2/1998](#), la Comisión expresó que la empresa desarrolla la actividad de comercialización de conexión al servicio de telefonía móvil por cuenta y orden de la "Compañía de Comunicaciones Personales del Interior SA", habiendo encuadrado la misma a los efectos de la aplicación del Convenio Multilateral en el régimen general. En cambio, la Provincia de Entre Ríos ha entendido que el artículo 11 resulta aplicable al caso de los comisionistas o quienes operen por cuenta y orden, sea que la venta o negociación comprenda objetos materiales o inmateriales. Continuó expresando la Comisión que de los antecedentes agregados en autos surge que la empresa que realiza actividad por cuenta y orden de un tercero no comercializa bienes, sino el servicio de conexión al servicio de telefonía móvil. Así las cosas, concluyó señalando que la actividad no puede ser encuadrada en las previsiones contempladas en el artículo 11 del Convenio Multilateral, ya que la norma de referencia hace mención expresa a los bienes radicados, y se considera que estos no son otros que los de carácter material. Nótese entonces que la Comisión Arbitral concluyó que los bienes son aquellos que tengan "carácter material".

La Comisión Arbitral reiteró su postura al resolver el caso concreto "[Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juárez c/Provincia de Santa Fe](#)"<sup>(15)</sup>. Expresa la resolución que "...debe entenderse que conforme a la expresión del artículo 11 del Convenio Multilateral, este solo alcanza a los intermediarios que rematen o intervengan en la venta o negociación de bienes, en tanto, para el caso que nos ocupa, la Cooperativa no realiza venta o negociación y tampoco hay bienes, ya que el bien en que intermedia es la póliza de seguros o del plan de salud, y no el bien asegurado en sí mismo. Que conforme a ello, la atribución de los ingresos deberá efectuarse de conformidad al régimen general del artículo 2, asistiendo razón en este aspecto al Fisco actuante...".

También es importante analizar la resolución del caso "[Consolidar Comercializadora SA c/Municipalidad de Córdoba \(Provincia de Córdoba\)](#)"<sup>(16)</sup>. Señaló la Comisión Arbitral que "en el caso de la firma recurrente se trata de intermediación en la venta de servicios. La propia firma dice que se dedica a vender los servicios de seguros, jubilación mediante el sistema privado, productos bancarios y gestión de carteras de compañías de seguros, es decir que, al no tratarse de 'bienes' tal como lo exige el artículo 11 del Convenio Multilateral, la atribución de los ingresos obtenidos por su actividad debe realizarse según lo establecido por el artículo 2 de dicho Convenio Multilateral".

De acuerdo a los antecedentes del caso concreto "[Sistemas Temporarios SA c/Provincia de Salta](#)"<sup>(17)</sup> surge que la empresa manifiesta que se dedica principalmente -por cuenta propia o de terceros o asociada a terceros-, a realizar las actividades de búsqueda y selección de recursos humanos para la realización de gestiones comerciales, ofreciendo estos servicios a diversas empresas, y una vez formalizado el contrato, les provee de personal eventual. La empresa determinó el gravamen aplicando el régimen general del artículo 2; por el contrario, el Fisco considera a la actividad de la empresa como la de un intermediario encuadrándolo en lo dispuesto por el artículo 11 del Convenio Multilateral. Expresó la Comisión Arbitral que los ingresos provienen de intermediar entre la oferta y la demanda laboral, cabe destacar que de la lectura literal del artículo 11 del Convenio se puede concluir que la norma está reservada para aquellas situaciones en que los contribuyentes "...rematen o intervengan en la venta o negociación de bienes...", es decir que, en el supuesto de que se trate de intermediación por servicios, esa actividad no está encuadrada en dicha disposición... de ello se deriva que, cualquiera sea la figura en que encuadre la actividad desarrollada por el contribuyente, los ingresos brutos obtenidos, ya sea por retribución por la provisión de los servicios del personal eventual y/o por la tarea de búsqueda y selección de personal, incluyendo el supuesto de que pudiera considerarse esa actividad una intermediación, siempre deben ser distribuidos de acuerdo al artículo 2 del Convenio Multilateral.

Conforme surge de la causa "[Agencia Marítima Dulce SA c/Provincia del Chubut](#)", que mereció el dictado de la [resolución \(CA\) 54/2016](#)<sup>(18)</sup>, la empresa manifiesta que es una sociedad que desarrolla la actividad de agencia marítima en el marco de la ley 20094; que en la provincia del Chubut no actúa en forma directa sino a través de un agente marítimo local en calidad de subagente, quien factura la totalidad de los gastos incurridos en la atención del buque -salvo aquellos que están íntimamente relacionados con cuestiones prácticas, uso de puerto y rentas generales-, los que le son facturados directamente a la sociedad por actuar en representación del armador del buque. Señaló la Comisión Arbitral que la actividad de la firma nunca podría estar encuadrada en el [artículo 11](#) del Convenio Multilateral, toda vez que dicha disposición está reservada para la intermediación de "bienes", tal como se ha resuelto en oportunidades anteriores.

Así las cosas, notamos que resultaba relevante que la Comisión Arbitral dicte una resolución general interpretativa sobre el tema.

Por medio del dictado de la [RG \(CA\) 4/2021](#), en su artículo 1, inciso a), interpretó la Comisión que: "La intermediación deberá referirse únicamente a las operaciones de comercialización de bienes -muebles, semovientes o inmuebles- quedando excluida la comercialización de servicios". Observamos entonces que esta interpretación recepta las distintas resoluciones de casos concretos citadas. Ahora bien, vale la pena preguntarse si resultaba conveniente aclarar en la normativa dictada los "bienes" a los cuales refiere el [artículo 11](#) del Convenio Multilateral. En tal sentido, la disposición indica que refiere a bienes muebles, semovientes<sup>(19)</sup> e inmuebles.

El Código Civil y Comercial de la Nación expresa que: "Los bienes materiales se llaman cosas. Las disposiciones referentes a las cosas son aplicables a la energía y a las fuerzas naturales susceptibles de ser puestas al servicio del hombre". Este cuerpo normativo clasifica a los bienes en muebles e inmuebles. En tal sentido, expresa que:

- a) Son inmuebles por su naturaleza: el suelo, las cosas incorporadas a él de una manera orgánica y las que se encuentran bajo el suelo sin el hecho del hombre.<sup>(20)</sup>
- b) Son inmuebles por accesión: las cosas muebles que se encuentran inmovilizadas por su adhesión física al suelo, con carácter perdurable. En este caso, los muebles forman un todo con el inmueble y no pueden ser objeto de un derecho separado sin la voluntad del propietario. No se consideran inmuebles por

accesión: las cosas afectadas a la explotación del inmueble o a la actividad del propietario.<sup>(21)</sup>

c) Son cosas muebles: las que pueden desplazarse por sí mismas o por una fuerza externa.<sup>(22)</sup>

Notamos que para el ordenamiento federal, los semovientes son bienes muebles que se desplazan por sí mismos.

Este detalle de bienes, que se incluyó en la [RG \(CA\) 4/2021](#), puede generarnos inquietudes con relación al tratamiento que debemos darle a los "bienes intangibles". Imaginemos que un sujeto participa en la intermediación de marcas o patentes: ¿cómo deberá encuadrar los ingresos generados? Dejamos planteada la inquietud.

### 3.3. Lugar de radicación de los bienes

Señala el artículo 1, en su inciso b), de la [RG \(CA\) 4/2021](#) que se considerará como lugar de radicación de los bienes -muebles o semovientes- a la jurisdicción donde los mismos están situados al momento de la comercialización.

En general, el problema se puede presentar con bienes que deben ser registrados en alguno de los "registros especiales", los que comúnmente se los denomina "bienes registrables". Está claro que si se trata de inmuebles, los mismos se encontrarán radicados en la misma jurisdicción donde se encuentren registrados.<sup>(23)</sup>

En cambio, si estamos frente a rodados, esta situación puede no coincidir. Imaginemos una concesionaria de autos que se encuentre ubicada en la Provincia de Córdoba y proceda a vender un vehículo patentado en la Provincia de Santa Fe; el cual, al momento de la concretar la operación, se encuentra ubicado en Córdoba. De la lectura de la [RG \(CA\) 4/2021](#), entendemos que se debe tomar como lugar de radicación del rodado la Provincia de Córdoba, sin tener en cuenta que el rodado se encuentra radicado registralmente en la Provincia de Santa Fe.

### 3.4. Intermediarios con oficina central en más de una jurisdicción. Distribución de la base imponible

Es común que ciertos contribuyentes que revisten el carácter de intermediarios posean oficina central en más de una jurisdicción. Tal puede ser la situación de una inmobiliaria o una agencia marítima.

En tales casos, se presenta el problema de atribuir el 20% que, conforme las disposiciones del Convenio Multilateral, debe ser asignado a la jurisdicción donde se encuentre localizada la "oficina central".

La [RG \(CA\) 4/2021](#), en su artículo 1, inciso c), dispuso que: "Cuando el rematador, comisionista u otros intermediarios, tenga oficina central en más de una jurisdicción, deberá distribuir el ingreso correspondiente al porcentaje del 20%, en función a la proporción que surja de considerar la totalidad de los gastos efectivamente soportados -relacionados con esa oficina central- en cada una de las jurisdicciones, en donde se encuentren las referidas oficinas centrales. Los gastos considerados en estos casos serán los gastos computables y no computables que surjan del último balance cerrado en el año calendario anterior al que se liquida, o los determinados en el período mencionado precedentemente si el contribuyente no practicara balance. Cuando se trate del primer año de actividad o del primer año en que se produzca la situación prevista en el primer párrafo del presente inciso, los ingresos se atribuirán en partes iguales entre las jurisdicciones correspondientes".

Esta interpretación dada a conocer por la Comisión Arbitral, nos hace reflexionar sobre los alcances del [artículo 11](#) del Convenio Multilateral. Y es que esta disposición se aplica cuando los contribuyentes "...tengan su oficina central en una jurisdicción y rematen o intervengan en la venta o negociación de bienes situados en otra...". Nos preguntamos entonces, si el espíritu del Convenio fue que resulte de aplicación el artículo 11 para los casos en que los contribuyentes posean más de una "oficina central". De la redacción del citado artículo, a simple vista, la respuesta parece negativa.

Por último, llama poderosamente la atención el hecho de que el contribuyente deba tener en consideración los gastos computables y no computables a los efectos de construir un coeficiente de gastos para distribuir los ingresos obtenidos por estas operaciones, cuando posea más de una "oficina central". Y nos debemos preguntar cuáles son los motivos que llevaron a la Comisión Arbitral a interpretar la norma de esta forma. No podemos dejar de mencionar que la [RG \(CA\) 1/2021](#)<sup>(24)</sup> también manda a tomar la totalidad de los gastos relacionados, para distribuir el 20% en el caso de que el contribuyente posea más de una sede central y/o administración ([art. 7, CM](#)) o estudio, consultorio, oficina o similar ([art. 10, CM](#)). Es decir que ambas disposiciones interpretan que el contribuyente debe tomar los gastos computables y no computables para efectuar esta distribución. Lo cierto es que no encontramos una respuesta para este cuestionamiento. Ello debido a que, en numerosas ocasiones, los Órganos del Convenio han sostenido que la actividad del contribuyente en una jurisdicción debe medirse a través de los gastos computables.

### 3.5. Intermediarios que participen en operaciones donde los bienes se encuentren ubicados en la misma jurisdicción donde esté situada la oficina central

Un tema que ha generado numerosos debates doctrinarios y constantes marchas y contramarchas vinculadas con la interpretación de la norma fue la aplicación de las disposiciones del [artículo 11](#), al caso en que el intermediario participe de una operación donde la oficina central y la ubicación de los bienes conocida en la misma jurisdicción. Y es que la redacción de la norma señala que la misma resulta de aplicación cuando los contribuyentes "tengan su oficina central en una jurisdicción y rematen o intervengan en la venta o negociación de bienes situados en otra". Una lectura rápida de esta disposición nos hace razonar que, para que la misma resulte de aplicación, es necesario que el sujeto lleve adelante su operación, como mínimo, en dos jurisdicciones: a) en una se encontrará su oficina central; b) en la otra participará mediante el remate o intervención en la venta de bienes. Sin embargo, esta no fue siempre la postura de los Órganos del Convenio.

Desde sus orígenes, en la resolución de casos concretos, la Comisión Arbitral ha señalado que no existen motivos para que no resulte de aplicación el [artículo 11](#), al caso en que los bienes que se negocien se encuentren ubicados en la misma jurisdicción que la "oficina central".

Un primer caso que llegó a la Comisión Arbitral para su resolución fue la causa "[Deheza SAICF c/CABA](#)". En la misma se emitió la [resolución \(CA\) 27/2001](#)<sup>(25)</sup>. Surge del caso que la empresa actuó como intermediario y, respecto de los ingresos que obtuvo por similares actividades en la Ciudad de Buenos Aires, aplicó el régimen general del Convenio Multilateral ([art. 2](#)) en el entendimiento de que no corresponde distribuir la base por el [artículo 11](#) citado, por cuanto la sede, el lugar de venta y de radicación de los bienes se encuentra en una misma jurisdicción. La Ciudad de Buenos Aires entendió que la actividad desarrollada por Deheza SAICF consistente en la venta de combustible por cuenta y orden de Shell CAPSA percibiendo comisiones es una sola y única actividad, indivisible, y como tal susceptible de aplicación de un único régimen de distribución de la base imponible. La Comisión Arbitral señaló que la distribución que contempla el artículo 11 del Convenio Multilateral es resultado del carácter que adquiere el contribuyente ante la venta por cuenta de terceros (intermediario, consignatario, etc.), por lo que no hay razón para diferenciar tal carácter por el hecho de que esa venta se realice en una u otra jurisdicción.

En el mismo sentido resolvió la Comisión en el caso concreto "[Cepas Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires](#)", donde se dictó la [resolución \(CA\) 26/2016](#).<sup>(26)</sup>

En cambio, al dictar la [resolución \(CA\) 25/2019](#)<sup>(27)</sup>, en el caso "[Gobbi Novag SA c/Provincia de Buenos Aires](#)", la Comisión cambió de opinión. Así, señaló que la 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. Por lo expuesto, no se encuentran reunidos los requisitos indispensables para la aplicación de dicho [artículo 11](#) en tanto está acreditado que Gobbi Novag SA tiene su administración y su planta industrial, comercial y depósito en la Provincia de Buenos Aires y en ella estaban radicados los bienes comercializados. 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.

La citada resolución fue confirmada por la Comisión Plenaria, mediante el dictado de la [resolución \(CPL\) 9/2020](#)<sup>(28)</sup>. Conforme surge de la misma, indicó la Comisión que 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 SA 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. 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 \(CA\) 25/2019](#).

Como podemos observar, ante esta inseguridad jurídica, generada por los propios Órganos del Convenio, mediante el dictado de resoluciones contradictorias, hacía falta establecer precisiones a través de una resolución general interpretativa, con el objetivo de fijar pautas claras a la hora de distribuir la base imponible detallada en esta norma. En tal sentido, señala el artículo 1, inciso d) de la [RG \(CA\) 4/2021](#) que: "Cuando el rematador, comisionista u otros intermediarios, posea su oficina central en la misma jurisdicción donde estén radicados los bienes involucrados en una operación de intermediación, consignación o remate, los ingresos que retribuyan dicha operatoria, se asignarán en un 100% a la referida jurisdicción".

No deja de llamar la atención que la Comisión Arbitral, al dictar la norma interpretativa, no haya mantenido el criterio del último caso concreto resuelto en "[Gobbi Novag SA c/Provincia de Buenos Aires](#)".

Un tema que resulta sumamente complejo de analizar y que seguramente generará posturas doctrinarias contrapuestas es la situación que se puede presentar cuando un contribuyente posea dos "oficinas centrales" y comercialice un bien ubicado en alguna de las jurisdicciones donde se encuentren estas

oficinas. Nos preguntamos si deberá aplicar esta regla consagrada en el artículo 1, inciso d) de la [RG \(CA\) 4/2021](#), o por el contrario deberá distribuir el 20% entre las dos jurisdicciones donde se encuentren sus oficinas. Oportunamente, al analizar una norma de similares características, la [RG \(CA\) 1/2021](#), nos inclinamos por la primera de las posturas<sup>(29)</sup>. Vale la pena aclarar que el prestigioso doctrinario Juan C. Serra no comparte nuestra opinión.<sup>(30)</sup>

### 3.6. Concepto de oficina central

El artículo 11 señala que el contribuyente debe atribuir base imponible a la jurisdicción donde el contribuyente tenga "oficina central". Esta terminología no es utilizada por los otros regímenes especiales. Entonces debemos cuestionarnos cuáles son los alcances del concepto "oficina central".

La [RG \(CA\) 4/2021](#), por medio de su artículo 2, interpretó que "el término oficina central es el lugar o espacio físico de carácter permanente, donde se toman y/o ejecutan decisiones y/o acciones esenciales concernientes a la operatoria y/o actividad llevada a cabo por los sujetos referidos en el artículo 11 del Convenio Multilateral".

## IV - CASOS DE APLICACIÓN

### 4.1. Caso A

#### Contribuyente con una única "Oficina Central"

Imaginemos una empresa habilitada bajo el rubro de inmobiliaria. Su actividad consiste en la intermediación entre los compradores y vendedores de inmuebles. Su oficina central se encuentra en la ciudad de Rosario, Provincia de Santa Fe, y tiene operaciones en varias jurisdicciones, donde posee sustento territorial. El mismo se configura con gastos de publicidad en medios locales (diarios y revistas), a través de los cuales se publican los inmuebles en venta.

En el mes pasado realizó las siguientes operaciones:

- Venta de un campo ubicado en la localidad de Marcos Juárez. Durante varios meses ofrecieron el mismo los clasificados de diarios de la Provincia de Córdoba. Por la operación percibió una comisión de \$ 1.000.000.
- Venta de un departamento en la ciudad de Rosario. Por la operación percibió una comisión de \$ 300.000.

Le solicita determinar la base imponible para cada una de las jurisdicciones intervinientes.

*Solución propuesta*

| Jurisdicción/operación | Oficina central |              | Ubicación de los bienes |  | Total     |
|------------------------|-----------------|--------------|-------------------------|--|-----------|
|                        | Santa Fe 20%    | Santa Fe 80% | Córdoba 80%             |  |           |
| a                      | 200.000         |              | 800.000                 |  | 1.000.000 |
| b                      | 60.000          | 240.000      |                         |  | 300.000   |

En la primera de las operaciones corresponde asignar el 80% al lugar de ubicación del inmueble, que en este caso es la Provincia de Córdoba, y el 20% restante al lugar de la "oficina central", que se encuentra ubicada en la Provincia de Santa Fe.

En la segunda operación coincide que el inmueble se encuentra ubicado en la jurisdicción donde también está la "oficina central", por tal motivo debemos asignar el 100% a la Provincia de Santa Fe.

Entonces las bases imponibles para cada una de las jurisdicciones son:

Provincia de Santa Fe: \$ 500.000.

Provincia de Córdoba: \$ 800.000.

### 4.2. Caso B

#### Contribuyente con dos oficinas que encuadran bajo el concepto de "oficina central"

Imaginemos una empresa habilitada bajo el rubro de inmobiliaria. Su actividad consiste en la intermediación entre los compradores y vendedores de inmuebles. Sus oficinas se encuentran en la ciudad de Rosario, Provincia de Santa Fe y en la ciudad de Córdoba, Provincia de Córdoba. Tiene operaciones en varias jurisdicciones, donde posee sustento territorial. El mismo se configura con gastos de publicidad en medios locales (diarios y revistas), a través de los cuales se publican los inmuebles en venta.

Este es el Estado de Resultados (resumido) correspondiente al último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior, abierto por jurisdicción teniendo en cuenta la jurisdicción donde fueron soportados los gastos y su vinculación a las "oficinas centrales":

|  | Santa Fe      | Córdoba      | Total         |
|--|---------------|--------------|---------------|
| Ingresos por comisiones                          | 10.000.000,00 | 5.000.000,00 | 15.000.000,00 |
| Gastos imputables a los servicios prestados      | -200.000,00   | -150.000,00  | -350.000,00   |
| Resultado bruto                                  | 9.800.000,00  | 4.850.000,00 | 14.650.000,00 |
| Gastos de administración                         |               |              |               |
| Sueldos y jornales                               | -500.000,00   | -250.000,00  | -750.000,00   |
| Cargas sociales                                  | -140.000,00   | -85.000,00   | -225.000,00   |
| Papelería y útiles de escritorio                 | -10.000,00    | -50.000,00   | -60.000,00    |
| Seguros  | -800.000,00   | -200.000,00  | -1.000.000,00 |
| Honorarios contables y legales                   | -60.000,00    | -50.000,00   | -110.000,00   |
| Gastos de comercialización                       |               |              |               |
| Sueldos y jornales                               | -500.000,00   | -215.000,00  | -715.000,00   |
| Cargas sociales                                  | -140.000,00   | -90.000,00   | -230.000,00   |
| Publicidad                                       | -400.000,00   | -500.000,00  | -900.000,00   |
| Impuestos nacionales, provinciales y municipales | -500.000,00   | -500.000,00  | -1.000.000,00 |
| Gastos atención al cliente                       | -40.000,00    | -25.000,00   | -65.000,00    |
| Gastos financieros                               |               |              |               |
| Intereses  | -50.000,00    | -40.000,00   | -90.000,00    |
| Diferencias de cambio                            | -40.000,00    | -1.000,00    | -41.000,00    |

|                           |               |               |               |
|---------------------------|---------------|---------------|---------------|
| Gastos bancarios          | -30.000,00    | -15.000       | -45.000       |
| Amortizaciones(31)        | -15.000,00    | -16.000,00    | -31.000,00    |
| Total gastos              | -3.225.000,00 | -2.037.000,00 | -5.262.000,00 |
| REPCAM                    | 1.000.000,00  | 1.000.000,00  | 2.000.000,00  |
| Resultado neto - utilidad | 7.560.000,00  | 3.797.000,00  | 11.357.000,00 |

En el mes pasado realizó las siguientes operaciones:

- a) Venta de una casa ubicada en la localidad de San Nicolás, Provincia de Buenos Aires. Durante varios meses ofrecieron el mismo los clasificados de diarios de la Provincia de Buenos Aires. Por la operación percibió una comisión de \$ 2.000.000.
- b) Venta de un lote de terreno en la ciudad de Victoria, Provincia de Entre Ríos. Durante varios meses ofrecieron el mismo los clasificados de diarios de la Provincia de Entre Ríos. Por la operación percibió una comisión de \$ 500.000.
- c) Venta de una fracción de campo ubicado en la localidad de Casilda, Provincia de Santa Fe. La operación se concretó desde la "oficina central" de Rosario y se percibió una comisión de \$ 2.400.000.
- d) Venta de una cochera ubicada en la ciudad de Córdoba, Provincia de Córdoba. La operación se concretó desde la "oficina central" de Córdoba y se percibió una comisión de \$ 300.000.

Le solicita determinar la base imponible para cada una de las jurisdicciones intervinientes.

#### Solución propuesta

En primer lugar debemos armar el coeficiente de gastos que se encuentra previsto en el artículo 1, inciso c), de la [RG \(CA\) 4/2021](#). Para ello utilizaremos el Estado de Resultados teniendo en cuenta el lugar donde fueron soportados cada uno de los gastos y su vinculación a cada una de las "oficinas centrales".

| Gastos conforme Estado de Resultados                            | Santa Fe      | Córdoba       | Total         | Clasific. art. 3, CM |
|---|---------------|---------------|---------------|----------------------|
| Gastos imputables a los servicios prestados                     | -200.000,00   | -150.000,00   | -350.000,00   | NC                   |
| Sueldos y jornales  | -500.000,00   | -250.000,00   | -750.000,00   | C                    |
| Cargas sociales   | -140.000,00   | -85.000,00    | -225.000,00   | C                    |
| Papelería y útiles de escritorio                                | -10.000,00    | -50.000,00    | -60.000,00    | C                    |
| Seguros   | -800.000,00   | -200.000,00   | -1.000.000,00 | C                    |
| Honorarios contables y legales                                  | -60.000,00    | -50.000,00    | -110.000,00   | C                    |
| Sueldos y jornales  | -500.000,00   | -215.000,00   | -715.000,00   | C                    |
| Cargas sociales   | -140.000,00   | -90.000,00    | -230.000,00   | C                    |
| Publicidad  | -400.000,00   | -500.000,00   | -900.000,00   | NC                   |
| Impuestos nacionales, provinciales y municipales                | -500.000,00   | -500.000,00   | -1.000.000,00 | NC                   |
| Gastos atención al cliente                                      | -40.000,00    | -25.000,00    | -65.000,00    | C                    |
| Intereses   | -50.000,00    | -40.000,00    | -90.000,00    | NC                   |
| Diferencias de cambio   | -40.000,00    | -1.000,00     | -41.000,00    | NC                   |
| Gastos bancarios  | -30.000,00    | -15.000,00    | -45.000,00    | C                    |
| Amortizaciones  | -15.000,00    | -16.000,00    | -31.000,00    | C                    |
| Total gastos  | -3.225.000,00 | -2.037.000,00 | -5.262.000,00 |                      |
| Coeficiente de gastos - art. 11, CM                             | 0,6129        | 0,3871        | 1,0000        |                      |
| Observación: C = Gastos Computables; NC = Gastos no computables |               |               |               |                      |

Obtenido el coeficiente, en segundo lugar debemos asignar las bases imponibles a cada una de las jurisdicciones locales.

| Jurisdicción/operación | Oficina central                                     |               |  |             | Ubicación de los bienes |             |                  |                | Total        |
|------------------------|---|---------------|--|-------------|-------------------------|-------------|------------------|----------------|--------------|
|                        | Bien no ubicado en la jurisdicción de la O. central |               | Bien ubicado en la jurisdicción de la O. central |             | Santa Fe 80%            | Córdoba 80% | Buenos Aires 80% | Entre Ríos 80% |              |
|                        | Santa Fe 20%  | Córdoba 20%   | Santa Fe 20%                                     | Córdoba 20% |                         |             |                  |                |              |
|                        | <b>0,6129</b>                                       | <b>0,3871</b> |  |             |                         |             |                  |                |              |
| a                      | 245.153,93  | 154.846,07    |  |             |                         |             | 1.600.000,00     |                | 2.000.000,00 |
| b                      | 61.288,48   | 38.711,52     |  |             |                         |             |                  | 400.000,00     | 500.000,00   |
| c                      |   |               | 480.000,00                                       |             | 1.920.000,00            |             |                  |                | 2.400.000,00 |
| d                      |   |               |  | 60.000,00   |                         | 240.000,00  |                  |                | 300.000,00   |

Entonces las bases imponibles para cada una de las jurisdicciones son:

| Jurisdicciones            | Bases imponibles |
|---------------------------|------------------|
| Provincia de Santa Fe     | 2.706.442,00     |
| Provincia de Córdoba      | 493.558,00       |
| Provincia de Buenos Aires | 1.600.000,00     |
| Provincia de Entre Ríos   | 400.000,00       |

|       |              |
|-------|--------------|
| Total | 5.200.000,00 |
|-------|--------------|

#### 4.3. Caso C

##### Contribuyente con una única "oficina central"

Imaginemos una empresa nacional que se dedica al acopio de productos primarios. Cuenta con silos donde almacena granos de terceros a granel, entre ellos: soja y trigo. Su oficina central se encuentra en la ciudad de Leones, Provincia de Córdoba, y sus plantas de silos están ubicadas en la localidad de Carcarañá, Provincia de Santa Fe.

En el mes pasado realizó las siguientes operaciones:

- Un productor agropecuario de la Provincia de Córdoba remitió sus granos de soja a la planta de silos para su almacenamiento en el transcurso del mes pasado. En el presente mes, estando los granos almacenados en los silos, le dio la orden de venta al acopio, concretándose la operación. Por la citada operación percibió una comisión de \$ 500.000.
- Venta de un lote de soja ubicado en un campo de la Provincia de Córdoba. La operación se concretó estando los granos en esa Provincia y se percibió una comisión de \$ 300.000.
- Un productor de la Provincia de Santa Fe dio la orden de venta al acopio de los granos que tenía almacenados en los silos desde hacía 3 meses. El acopio, por la operación percibió una comisión de \$ 400.000.

Le solicita determinar la base imponible para cada una de las jurisdicciones intervinientes.

##### Solución propuesta

| Jurisdicción/operación | Oficina central | Ubicación de los bienes |             | Total      |
|------------------------|-----------------|-------------------------|-------------|------------|
|                        | Córdoba 20%     | Santa Fe 80%            | Córdoba 80% |            |
| a                      | 100.000,00      | 400.000,00              |             | 500.000,00 |
| b                      | 60.000,00       |                         | 240.000,00  | 300.000,00 |
| c                      | 80.000,00       | 320.000,00              |             | 400.000,00 |

Entonces las bases imponibles para cada una de las jurisdicciones son:

Provincia de Santa Fe: \$ 720.000.

Provincia de Córdoba: \$ 480.000.

## V - ALGUNAS CONCLUSIONES

Como podemos observar, mediante del dictado de la [RG \(CA\) 4/2021](#), se dispuso interpretar situaciones que resultaban ser generadoras de conflictos entre los contribuyentes y los fiscos locales, con relación a la aplicación práctica del [artículo 11](#) del Convenio Multilateral.

Si bien muchos temas fueron interpretados, resta en mi opinión resolver el tema que se puede plantear cuando un contribuyente tiene dos "oficinas centrales" y vende bienes ubicados en una de ellas: ¿cómo debe distribuir el 20% que corresponde asignar a la "oficina central" en este caso? Nos preguntamos si debe aplicar la regla detallada en la resolución que indica que: "Cuando el rematador, comisionista u otros intermediarios, posea su oficina central en la misma jurisdicción donde estén radicados los bienes involucrados en una operación de intermediación, consignación o remate, los ingresos que retribuyan dicha operatoria, se asignarán en un 100% a la referida jurisdicción"; o bien, deberá actuar conforme la otra regla consagrada en la misma resolución que señala que: "Cuando el rematador, comisionista u otros intermediarios, tenga oficina central en más de una jurisdicción, deberá distribuir el ingreso correspondiente al porcentaje del 20%, en función a la proporción que surja de considerar la totalidad de los gastos efectivamente soportados - relacionados con esa oficina central- en cada una de las jurisdicciones, en donde se encuentren las referidas oficinas centrales". El tema seguramente generará arduos debates doctrinarios.

Por último, vale la pena cuestionarse la situación detallada en el texto de la [RG \(CA\) 4/2021](#) que manda al contribuyente a confeccionar un coeficiente de gastos para el caso que posea más de una "oficina central". Nos preguntamos cuáles son los motivos, razones y fundamentos para que los contribuyentes deban tomar el total de gastos para calcular el coeficiente, en lugar de determinarlo únicamente con los "gastos computables".

### Nota:

(1) Contador público nacional (FCEE, UNR). Posgrados de especialización en Sindicatura Concursal, Tributación y Administración y Contabilidad Pública (FCEE, UNR). Secretario del Instituto de Investigación Teórica y Aplicada de la Escuela de Contabilidad (FCEE, UNR). Docente de la asignatura "Impuestos II" (FCEE, UNR). Docente invitado del posgrado "Especialización en Tributación" (FCEE, UNR). Investigador del CECYT. Miembro de la Comisión Directiva del Instituto de Materia Tributaria del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Prov. de Santa Fe, Cámara Segunda. Vicepresidente primero del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Rosario. Autor de numerosos trabajos sobre temas impositivos. Socio del Estudio Di Paolo y Borsini SC

(2) Althabe, Mario y Sanelli, Alejandra: "El Convenio Multilateral. Análisis teórico y aplicación práctica" - LL - 3ª ed. - Bs. As. - 2013 - pág. 7

(3) [RG \(CA\) 4/2021](#)

(4) L. 20266 (BO: 17/4/1973)

(5) L. (Santa Fe) 7547 (BO: 9/10/1975)

(6) L. (Santa Fe) 7547, art. 54

(7) L. (Santa Fe) 7547, art. 55

(8) L. 20094 (BO: 2/03/1973). Señala el art. 193: "El agente marítimo designado para realizar o que realice ante la aduana las gestiones relacionadas con la atención de un buque en puerto argentino, tiene la representación activa y pasiva, judicial y extrajudicial, conjunta o separadamente, de su capitán, propietario o armador, ante los entes públicos y privados, a todos los efectos y responsabilidades del viaje que el buque realice a dicho puerto o desde el mismo y hasta tanto se designe a otro en su reemplazo..."

(9) Ver Di Paolo, Horacio: a) "[La intermediación frente al impuesto sobre los ingresos brutos en la Provincia de Santa Fe](#)" - Errepar - PSF - 7/2016 - Cita digital EOLDC094264A; b) "[La intermediación en la actividad de transporte. Tratamiento en el impuesto sobre los ingresos brutos en la Provincia de Santa Fe](#)" - Errepar - PSF - 9/2017 - Cita digital EOLDC096495A; c) "[Córdoba, CABA, Buenos Aires y Santa Fe. Los ingresos generados por la actividad de intermediación frente al impuesto sobre los ingresos brutos](#)" - Errepar - PIC/PIBA - 1/2019 - Cita digital EOLDC098954A

(10) [L. 24013](#) (BO: 17/12/1991)

(11) L. (Santa Fe) 13154 (BO: 17/1/2011)

(12) L. 15546 (BO: 27/10/1958)

(13) Di Paolo, Horacio: "[La intermediación frente al impuesto sobre los ingresos brutos en la Provincia de Santa Fe](#)" - Errepar - PSF - 7/2016 - Cita digital EOLDC094264A

(14) Althabe, Mario y Sanelli, Alejandra: "El Convenio Multilateral. Análisis teórico y aplicación práctica" - LL - 3ª ed. - Bs. As. - 2013 - pág. 221 y ss.

(15) [R. \(CA\) 49/2009](#), 17/11/2009

(16) [R. \(CA\) 24/2010](#), 19/5/2010

- (17) [R. \(CA\) 2/2011](#), 16/2/2011
- (18) [R. \(CA\) 54/2016](#), 28/9/2016
- (19) Como ejemplo de bienes que califican como semovientes podemos citar al ganado
- (20) [Art. 225](#), CCyCo.
- (21) [Art. 226](#), CCyCo.
- (22) [Art. 227](#), CCyCo.
- (23) El registro de los inmuebles se encuentra a cargo de las jurisdicciones locales (provincias y CABA)
- (24) [RG \(CA\) 1/2021](#) (BO: 24/2/2021)
- (25) [R. \(CA\) 27/2001](#), 18/12/2001
- (26) [R. \(CA\) 26/2016](#), 24/4/2016
- (27) [R. \(CA\) 25/2019](#), 3/7/2019
- (28) [R. \(CPI.\) 9/2020](#), 16/4/2020
- (29) Ver Di Paolo, Horacio: "[La resolución general \(CA\) 1/2021 y sus implicancias para los profesionales liberales, las entidades aseguradoras y las de capitalización y ahorro](#)" - Errepar -PIC/PSF - 4/2021 - Cita digital EOLDC103587A
- (30) Serra, Juan C.: "[La RG \(CA\) 1/2021 y el respeto del Convenio. Situación en la Provincia de Santa Fe](#)" - Errepar - PSF - 4/2021 - Cita digital EOLDC103633A
- (31) La empresa amortiza con el criterio impositivo prescripto por la ley de impuesto a las ganancias.