



Ana María Grecchi

José María Vitta

Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad.

CONVENIO MULTILATERAL. TRATAMIENTO DE LOS DEUDORES INCOBRABLES

El Convenio Multilateral, tiene por objetivo evitar superposiciones impositivas en el caso de actividades interjurisdiccionales, y al mismo tiempo coordinar y armonizar los poderes tributarios autónomos.

El Convenio Multilateral distribuye base imponible entre los fiscos donde tiene lugar la actividad gravada por el impuesto sobre los Ingresos Brutos. Luego donde no hay actividad, no hay potestad tributaria. La doctrina y la jurisprudencia han entendido que el gasto es la manifestación de actividad, y en el caso de operaciones entre ausentes aparece el concepto *sustento territorial*, siendo necesaria la existencia de un gasto de cualquier naturaleza relacionado con el ingreso que se intenta atribuir, para que exista el citado sustento. El *sustento territorial*, supone la presencia física del contribuyente, en la jurisdicción del fisco que reclama potestad tributaria. Esta presencia se produce ya sea personalmente o través de terceros, pero tiene que desarrollarse una efectiva actividad, la que se evidencia a través del gasto, situación que evidenciaría la intención del contribuyente de obtener ingresos en la jurisdicción donde produce la citada erogación.

Siendo el Impuesto sobre los Ingresos Brutos un gravamen estrechamente relacionado con la territorialidad, se hace indispensable el *sustento territorial* para habilitar a una jurisdicción a gravar determinada actividad. Es decir se supone la existencia de una presencia física del contribuyente en una jurisdicción a través de la ejecución de una o varias de las etapas del proceso económico, ya sea personalmente o por medio de terceros. La consecuencia de esto es que ningún fisco puede gravar los ingresos de un contribuyente que no ha realizado parte de su actividad en el territorio de su jurisdicción. Alguna vez dijo Bulit Goñi (1978, pág. 21): *“sólo habrá actividad efectiva en un territorio cuando, mediante el asiento real, efectivo y tangible en él, el contribuyente potencial desenvolvía algún aspecto de su actividad tendiente a lograr el ingreso final”*

El requisito del *sustento territorial* se da en la medida de existencia de un gasto relacionado con las actividades generadoras del ingreso en la jurisdicción que pretende ejercer la potestad tributaria.

Uno de los métodos que elige el convenio multilateral para distribuir base imponible es la construcción de un coeficiente donde participan en su armado por mitades los gastos computables (de acuerdo a las reglas del CM) y los ingresos del contribuyente correspondientes al año anterior.

Un tema que ha sido objeto de controversia ha sido el tratamiento de los



deudores incobrables, este concepto es deducible de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos vigente en las distintas jurisdicciones y en alguna de ellas se lo trata como exclusión de la base imponible, tal cual se explicita en el

Anexo I. (hoja 6)

Deudores Incobrables. Su cómputo como gastos

En el Convenio Multilateral no se encuentra una definición de qué se entiende por "gastos", sino que solamente realiza una enumeración de aquellos "computables" y "no computables" en el artículo 3º.

Sobre el alcance de esa enumeración algunos autores Althabe y Sanelli (2001), Dalmasio et alrri (1987) consideran que la enumeración de gastos computables es meramente enunciativa, mientras que cuando se trata de gastos no computables es taxativa.

Otros autores, Bulit Goñi (1992) y Serra (2007) sostienen que además para ver si es computable se debe tener en cuenta si el gasto se origina por el ejercicio de la actividad y que además sean gastos para exteriorizar la magnitud o el volumen de la actividad cumplida en cada jurisdicción.

Sobre el tema gastos la Comisión Plenaria en "Gillette Argentina c/Pcia. de Buenos Aires (Resolución N° 6/2007)" sostiene que :

"Puesta al análisis del tema, esta Comisión Plenaria observa que dentro del Convenio Multilateral no se encuentra una definición concreta de los "gastos" sino que solamente se realiza una enumeración de aquellos "computables" y "no computables"

Que debe inferirse de la redacción del artículo 3º del Convenio Multilateral que si bien es claro que para los computables se ha pretendido que la enumeración de determinados conceptos sea "enunciativa", no significa que para los no computables sea "taxativa", en forma estricta. Que ello debido a que los gastos computables deben ser aquéllos que se originen en el desarrollo de la actividad y que demuestren, de alguna manera la magnitud de la actividad cumplida por el sujeto en cada una de las Jurisdicciones en que desarrolle sus actividades.

Que el hecho de que el concepto no esté expresamente contemplado como computable en el artículo 3º del Convenio Multilateral no da lugar automáticamente a que deba entenderse como computable. Que lo que realmente se pretende es que no se computen gastos que no representen medianamente, la magnitud de la actividad desarrollada por el sujeto en las distintas Jurisdicciones en que opera".

Al expedirse en la controversia "Gillette Argentina SA y la Provincia de Buenos Aires" la Comisión Arbitral (Res. 21/2006) sobre el tratamiento de los "Deudores Incobrables" señala que se debe determinar en primer lugar si se consideran un gasto o no y en caso afirmativo si cumple con la exigencia del artículo 4º del Convenio Multilateral , es decir que tenga una relación directa con la actividad que se desarrolle en la Jurisdicción a la que se pretende atribuir, señalando: Que los "Deudores Incobrables", dentro de las pérdidas de la empresa, no configura una



erogación, requisito casi indispensable del gasto, sino más bien es una negación del ingreso, siendo a su vez no representativo del desarrollo de la actividad del contribuyente, motivo por el cual no debería ser considerado como un concepto a contemplar a los fines de la confección del coeficiente de gastos.

Esta conceptualización es reafirmada por la Comisión Plenaria en su Resolución 6/2007.

La Comisión Plenaria en dicha Resolución aclara: Que la circunstancia de que la Jurisdicción considere como deducible a los "deudores incobrables" no tiene relación con el carácter de gasto ni con la conformación del coeficiente que prevé la norma, sino que cobra importancia al momento de la determinación de la base imponible sobre la cual se determinará la magnitud del tributo."

A pesar de lo resuelto es de hacer notar que el ítem "Deudores Incobrables" estaba incluido como gasto en el aplicativo que debía completarse para confeccionar el coeficiente unificado.

No obstante estos pronunciamientos, las dudas sobre el tema subsistieron, lo que originó el reciente dictado de:

RESOLUCION GENERAL N° 5/2012

VISTO:

El expediente N° 1010/2011 y

CONSIDERANDO:

Que de los casos concretos traídos a consideración de la Comisión Arbitral, surge la necesidad de precisar el tratamiento que le cabe al concepto "Deudores Incobrables".

Que dicho concepto no configura una efectiva erogación para la realización de los negocios empresariales, ni es representativo del desarrollo de la actividad del contribuyente.

Que dada la importancia que tiene clarificar los alcances de las disposiciones del Convenio Multilateral, a efectos de una correcta aplicación de sus normas, es conveniente que los conceptos antes expuestos sean materia de una resolución general interpretativa por parte de la Comisión Arbitral conforme la competencia que le otorga el inciso a), del artículo 24 del Convenio Multilateral.

Que por ello,

LA COMISION ARBITRAL (Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º - Interpretar, con alcance general, que el concepto "Deudores Incobrables" no resulta computable para la confección del coeficiente de gastos.

ARTICULO 2º - Publíquese por un (1) día en el Boletín Oficial de la Nación

Lejos de zanjar las controversias, dictada la resolución aparecen voces de disidencia considerando que esta resolución debe revisarse, dado que según el



opinante el criterio de la Comisión Arbitral resulta irrazonable, puesto que los deudores incobrables constituyen parámetros indicativos del ejercicio de la actividad gravada. Amaro Gómez (2012)

Deudores Incobrables: Su computo como menor ingreso

Otra alternativa del tratamiento del concepto "deudores incobrables", sería restarlo de los ingresos a efectos de confeccionar el confectionar establecido en el artículo 2 inc. b) del Convenio Multilateral.

Sobre el particular la Comisión Arbitral señaló en la Resolución General 6/2006 (Art. 2 RG.2/2010de la Comisión Arbitral)

"Art. 2. A estos fines los ingresos y gastos computables deben ser considerados netos de devoluciones, bonificaciones, descuentos u otros conceptos similares, según correspondan, con independencia de las circunstancias y del momento en que tales hechos se produzcan.

Lo dispuesto en el párrafo precedente no obsta al tratamiento que asigne a dichos conceptos la legislación de cada jurisdicción a efectos de su consideración como base imponible local"

Acá se plantea el interrogante si el concepto "deudores incobrables" está incluido en el. término" u otros conceptos particulares".

Sobre el particular, en el recurso de apelación iniciado por la firma "Gillette Argentina S..A. c/Provincia de Buenos Aires" contra la Resolución N° 21/2006 (C.A.) se agravia señalando que *"de seguirse la tesis sostenida por la Comisión Arbitral de no computar como gastos a dicho concepto, ello no implicaría negar su cómputo como menor ingreso, ya que en la medida en que formaron parte en su momento de los ingresos computables deben ahora computarse, ya que excluirlos totalmente (tanto del cómputo de gastos como de ingresos) claramente distorsiona el*

.coeficiente de distribución interjurisdiccional de la base imponible, con lo que se desnaturaliza el objetivo final del Convenio Multilateral. La conclusión expuesta resultaría concordante con lo dispuesto por la reciente Resolución General N° 6/2006 de fecha 16 de julio de 2006.

A la luz de la resolución precedentemente indicada, se solicita que la Comisión Plenaria determine si en función de lo dispuesto, correspondería considerar a los deudores incobrables como "otro concepto similar" y, por ende, brindarle el tratamiento de un menor ingreso"

Sobre este planteo no se expidió la Comisión Plenaria en la Resolución 6/2007 pues consideró que no era materia específica de ese caso concreto.



Conclusiones:

Como podemos apreciar, hasta el momento la Comisión Arbitral en su Resolución General 5/2012 ha establecido que los deudores incobrables no resultan computables para la confección del coeficiente de gastos y se ha pronunciado que no son gastos tal cual lo ha sostenido también la Comisión Plenaria (Res. 6/2007). A pesar de ello el ítem deudores incobrables estaba incluido como gasto en el aplicativo a completar para confeccionar el coeficiente unificado.

El distinto tratamiento de los deudores incobrables traería consecuencias para la confección del coeficiente unificado, ya sea:

1. Si lo consideramos como no computable: no incide cuando se produce la incobrabilidad.
2. Si consideramos los Deudores Incobrables como gasto, la jurisdicción a la cual se le atribuya dicho "gasto" tendría un coeficiente unificado mayor y por lo tanto atraería mayor base imponible
3. Si lo consideramos ingreso negativo (restando del rubro ingresos) de la jurisdicción a la cual resulta atribuible, esto traería como consecuencia una reducción del coeficiente unificado de dicha jurisdicción, en otras palabras, vería reducida su base imponible.

BIBLIOGRAFIA

- ALTHABE, Mario y SANELLI, Alejandra (2001) - "El Convenio Multilateral. Análisis Teórico y Aplicación Práctica" - Ed. La Ley. Bs.As.
- AMARO GOMEZ, Richard L. (2012) – "Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Los Deudores Incobrables en el marco del Convenio Multilateral: Un criterio diferente" – Ambito Financiero – Novedades fiscales, 9 de octubre.
- BULLIT GOÑI, Enrique (1978) – "El sustento territorial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y El nuevo Convenio Multilateral" – Revista "La Información" Tomo XXXVII
- BULLIT GOÑI, Enrique (1992) – "Convenio Multilateral" – Ed. Depalma Bs. As.
- DALMASIO, A. R., AMOR R. y PEREIRA A. F. (1987) – "Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Convenio Multilateral. Análisis Integral" – Ed. Tesis, Bs.As.
- SERRA, Juan Carlos (2007) – "Convenio Multilateral. Análisis Integral" – Ed. Osmar D. Buyatti, Bs. As.



ANEXO 1

Hoja 1

JURISDICCION	NORMATIVA	OBSERVACIONES
BUENOS AIRES	Art. 189 inc.b) CF	Sí determina por Principio General
CABA	Art. 195 Pto.2 CF	
CATAMARCA	Art.181 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
CORDOBA	Art. 206 inc. h) CF	
CORRIENTES	Art. 133 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
CHACO	Art. 127 inc. c) CF	Sí determina por Principio General
CHUBUT	Art. 129 Pto. 2 CF	Sí determina por Principio General
ENTRE RIOS	Art. 152 inc. i) CF	Exclusión Base Imponible
FORMOSA	Art. 228 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
JUJUY	Art. 198 inc. 2) CF	Sí determina por Principio General
LA PAMPA	Art. 177 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
LA RIOJA	Art. 179 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
MENDOZA	Art. 184 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
MISIONES	Art. 154 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
NEUQUEN	Art. 191 inc. c) CF	
RIO NEGRO	Art. 10 inc. b) Ley 1301 (T.O. 2011)	
SALTA	Art. 170 inc. b) CF	Imp.a las Actividades Económicas
SAN JUAN	Art. 129 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
SAN LUIS	Art. 187 inc. c) CF	Sí determina por Principio General
SANTA CRUZ	Art. 187 inc.2) CF	Sí determina por Principio General
SANTA FE	Art. 146 inc. c) CF	Sí determina por Principio General
SANTIAGO DEL ESTERO	Art. 209 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
TUCUMAN	Art. 227 inc. 2) CF	Sí determina por Principio General
TIERRA DEL FUEGO	Art. 109 inc. b) CF	

///



ANEXO I

Hoja 2

JURISDICCION	NORMATIVA	OBSERVACIONES
BUENOS AIRES	Art. 189 inc.b) CF	Sí determina por Principio General
CABA	Art. 195 Pto.2 CF	
CATAMARCA	Art.181 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
CORDOBA	Art. 206 inc. h) CF	
CORRIENTES	Art. 133 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
CHACO	Art. 127 inc. c) CF	Sí determina por Principio General
CHUBUT	Art. 129 Pto. 2 CF	Sí determina por Principio General
ENTRE RIOS	Art. 152 inc. i) CF	Exclusión Base Imponible
FORMOSA	Art. 228 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
JUJUY	Art. 198 inc. 2) CF	Sí determina por Principio General
LA PAMPA	Art. 177 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
LA RIOJA	Art. 179 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
MENDOZA	Art. 184 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
MISIONES	Art. 154 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
NEUQUEN	Art. 191 inc. c) CF	
RIO NEGRO	Art. 10 inc. b) Ley 1301 (T.O. 2011)	
SALTA	Art. 170 inc. b) CF	Imp.a las Actividades Económicas
SAN JUAN	Art. 129 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
SAN LUIS	Art. 187 inc. c) CF	Sí determina por Principio General
SANTA CRUZ	Art. 187 inc.2) CF	Sí determina por Principio General
SANTA FE	Art. 146 inc. c) CF	Sí determina por Principio General
SANTIAGO DEL ESTERO	Art. 209 inc. b) CF	Sí determina por Principio General
TUCUMAN	Art. 227 inc. 2) CF	Sí determina por Principio General
TIERRA DEL FUEGO	Art. 109 inc. b) CF	