Colegio de Graduados en Ciencias Económicas

TRABAJOS PRESENTADOS EN LA COMISIÓN Nº 2

Mar del Plata
17, 18 y 19 de noviembre de 2010

Estas Jornadas han sido declaradas DE INTERÉS NACIONAL por la Secretaría General de la Presidencia de la Nación, según Resolución General Nro. 1120/10.

AUTORIDADES

COMITÉ EJECUTIVO
Presidente
Dr. Andrés C. Saladino

Secretario técnico
Dr. Rubén Marchevsky

Prosecretarios técnicos
Dres. María de los Ángeles Jáuregui y Milton Bonacina

COMITÉ ORGANIZADOR
Dres. Carmen de Avendaño (coordinadora),
Carlos Battilana, Ricardo Ferraro y Arnaud Iribarne

COMITÉ DE SELECCIÓN DE TRABAJOS
Dr. Omar Pantanali (Coordinador)
Dres. Alejandro Casal, Pedro Callea, Manuel A. Castiñeira Basalo,
José D'Agostino, Félix Rolando, Alejandra Schneir y Andrea Sericano

COMITÉ DE HONOR
Dr. Rubén Veiga (Presidente del Comité de Honor),
Dr. Ignacio Buitrago (Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación),
Dr. José Alberto Schuster (Presidente del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA),
Dr. Alberto Barbieri (Decano de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA),
Dr. José Casas (Vocal del Tribunal Superior de Justicia de la CABA),
Dr. Miguel Felicevich (Comisión Técnica de Tributación y Fiscalidad de la AIC,
Dr. Juan Carlos Gómez Sabaini (Consultor del FMI, BID y CEPAL),
Dr. Juan Oklander (Presidente del Instituto Tributario de la F.A.G.C.E),
Dr. Daniel H. Pérez (Decano de la Facultad de Cs. Es. y Sociales de la Univ. Nac. De Mar del Plata),
Dr. Rubén Toninelli (Director de la Dirección General Impositiva),
Dr. Carlos Walter (Administrador de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos).
Dra. Flavia Melzi (Ex Vicepta. 2da. del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA)
Lic. Martín Miguel Di Bella (Director Ejecutivo de A.R.B.A.)
Dra. Estefanía Blasco (Presidenta del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires).

COMISIÓN DIRECTIVA
del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas

Presidente	Dr. Andrés Carlos Saladino
Vicepresidente 1ro.	Dr. Guillermo M. Vinitzky
Vicepresidente 2do.	Dr. Rafael A. Galarce
Secretario	Dr. Néstor Rubén González
Prosecretario	Dr. Rodolfo S. Medina
Tesorero	Dr. Roque Adolfo Pannunzio
Protesorero	Dr. Pablo Salgado
Vocales Titulares:	Dr. Leandro S. Veiga
	Dr. Jorge Aquiles Sereni
	Dr. Juan José Cossio
	Dr. Julio Carlos Jardel
	Dr. Luis M. Ghiglione
	Dra. Flavia Daniela Benitez
Vocales Suplentes:	Dr. Raúl Vecino
	Dr. Eduardo Dresdner
	Dr. Rubén Seijo
Revisores de Cuentas:	Dr. Alberto Scaglione
	Dr. José Morando Safarano
	Dr. Marcelo J. Martocq

COMISIÓN DE ESTUDIOS IMPOSITIVOS
del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas

Presidente: MARCHEVSKY, Rubén
Vicepresidente: JAUREGUI, María de los Ángeles
Secretarios: BONACINA, Milton

Vocales:
ALMADA, Héctor D.
ANDRADE, Jorge A.
AROSTEGUY, Jorge Hernan
ASIAIN, Jorge
ATCHABAHIAN, Adolfo
BALAN, Osvaldo
BALDO, Alberto
BATTILANA, Carlos A.
BERTAZZA, Humberto J.
BIANCHI, José
BRODSKY, Sergio Pedro
CACERES, Alberto
CALLEA, Pedro
CARANTA, Martín
CARELLI, Susana
CARUSO, Jose M.
CASAL, Alejandro
CASTIÑEIRA B. , Manuel
CHICOLINO, Ricardo
CONDOLEO, Roberto
COTTA RAMUSINO, Antonio
D´ AGOSTINO, Jose
DANERI, Silvia I.
DE AVENDAÑO, Carmen I.
DOMINGUEZ, Sebastian
DURAN, Juan
FENOCHIETTO, Ricardo
FERNANDEZ, Oscar
FERRARO, Ricardo
FRUSTACI, Claudio
GARCIA, Fernando D.
GOLDEMBERG, Cecilia
GOMEZ , Teresa
GOMEZ SABAINI, Juan C.
GONZALEZ C., Débora
GONZALEZ CANO, Hugo N.
HANSEN,Leonardo H.
IGLESIAS ARAUJO, Fabiana
IRIBARNE, Arnaud
KAPLAN, Hugo E.
KOSS, Ricardo H.
LAMAGRANDE, Alfredo J.
LANDAU, Silvia G.R. De
LISICKI,Elias
LITVAK, Jose
LITVIN, César
LLANOS, Eduardo
LOPEZ TOUSSAINT, German
LUTERSTEIN, Jacobo
MACON, Jorge
MAGUITMAN, Karina
MALVESTITI, Daniel
MARTIN, Julián
MENENDEZ, Fabián
MOLAS de GUIDO, Liliana
MUSCILLO, Jorge
NORYMBERG, Alfredo
OKLANDER, Juan
PAGANI, Pedro Jose
PANTANALI, Omar A.
PANTANALI, Rubén
PARERA, Marina Ines
PEREIRA, Omar O.
PERELLI, Eduardo L.
PEREZ, Daniel G.
PRADA, Carlos
RINALDI, Jorge
RODRIGUEZ USE, Guillermo
RODRIGUEZ, Daniel
RODRIGUEZ, Marcelo
ROLANDO, Felix
ROVITO, Oscar E.
SAENZ, Esther
SAENZ VALIENTE, Santiago
SALADINO, Andres C.
SANCHEZ SETTEMBRINI, Ariel
SANTACRUZ, Lidia M.
SCALONE, Enrique
SCAPOLLA, Pedro Enrique
SCHNEIR, Alejandra
SCHWARTZMAN, Daniel M.
SERICANO, Andrea V.
SERICANO, Roberto
STERNBERG, Alfredo
TORASA, Marcos
URETA, Dèborah
VARELA, Pablo Sergio
VEGA, Geranrdo
VEGAS, Ricardo
VIVES, Maria L.
ZICCARDI, Horacio

AUSPICIOS ACADÉMICOS

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires

Universidad FASTA

Universidad de Morón

Universidad de Palermo

Universidad Nacional de Entre Ríos

Universidad de la Marina Mercante

Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Austral

Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Mar del Plata

Facultad de Cs. Económicas de la Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Santa Fe – Cámara Primera

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Santa Fe – Cámara Segunda

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Salta

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba

Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Santa Fe

Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Rosario

Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Tucumán

Unión Industrial Argentina

TEMARIO:

Comisión I: Ley penal Tributaria

1) Aptitud de la determinación de oficio en base presunta en el ámbito penal tributario
2) Responsabilidad profesional ante las distintas figuras típicas del artículo 15 de la ley penal tributaria. Propuestas sobre reformas a introducir en dicha norma.
3) Los delitos fiscales comunes: Insolvencia fiscal fraudulenta
4) Omisión evasiva. Tipo, configuración, autores y partícipes
5) Proyecto de reforma de la ley penal tributaria. Análisis de las cuestiones transcendentes.

Autoridades:
Presidente: Dra. Teresa Gómez
Relator: Dr. Daniel G. Pérez
Secretario: Dra. Silvia Daneri
Panelistas: Dr. Mariano Borinsky (Fiscal General a cargo de la UFITCO),
Dr. Marcos Grabivker (Juez de la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico),
Dr. Cesar Litvin.
Dr. Marcelo Riquert (Presidente de la Cámara de Apelación y Garantías en lo Penal de Mar del Plata),
Dr. Pablo S. Varela

Comisión II: Convenio Multilateral

Temas controvertidos en la asignación de ingresos y gastos
Criterios de la Comisión Arbitral y criterios dispares de las jurisdicciones sobre las últimas resoluciones emitidas.
Aplicación del Protocolo Adicional.
Convenios a nivel municipal.

Autoridades:
Presidente: Dra. Marina Parera
Relator: Dr. Ricardo Chicolino
Secretario Dr. Martín Caranta
Panelistas: Dra. Elvira Balbo,
Dr. Ricardo Koss,
Dra. Analía Leguizamón (Directora general adjunta de la AGIP CABA),
Dr. Juan Oklander,
Dr. Mariano Pérez Rojas (Secretario de Hacienda de la Municipalidad Gral. Pueyrredón)

Seminario I

Tema: Situación actual de las normas contables en nuestro país.
Implicaciones Impositivas de la Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)
Presidente y expositor: Dr. Fernando García.
Expositor: Dr. Enrique Fowler Newton y Ricardo González

Seminario II:

Tema: Tasas Municipales. Planificación fiscal:
- Herramientas de discusión frente a determinaciones de tasas municipales:
Recursos, pago bajo protesto, acciones declarativas de certeza, instancias administrativas y judiciales
Presidente: Dr. Jacobo Luterstein
Expositores: Dres. Milton Bonacina y Eduardo P. Gímenez

Mesa Redonda:

Problemas de coordinación financiera entre la Nación y las Provincias. Reforma o alternativas al régimen de coparticipación federal.
Coordinador: Dr. Rubén Marchevsky

EMPRESAS, ESTUDIOS Y ORGANISMOS PATROCINANTES

AGCBA
Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires
2010 | Año del Bicentenario de la Revolución de Mayo

Accord Salud
el plan privado de Unión Personal

Brandstadter Distasio & Consultores de Empresas Dolisi

Naturalmente GRANIX

BUNDG
Bardach Gebetsberger
ARQUITECTOS

actualidad IMPOSITIVA
www.actualidadimpositiva.com

BDO

Veiga, González & Asociados
Auditores y consultores

CASAL-VECCHI y Asoc.
Contadores Públicos - Auditores - Consultores
CPAAI
www.casalvecchi.com.ar

Chicolino de Luca & Asoc.
Consultora Tributaria
Magallón, Chicolino de Luca & Naranjo Sosa

Deloitte.

FEHGRA ARGENTINA

LA LEY

Telefónica

LB
Estudio Jurídico
Lew • Baisburd & Asoc.

Elizalde/Casares & Asoc.
auditores y consultores

Dr. Ruben Marchevsky
Contadores Públicos
Auditores Independientes
Av. Lavalle 909 1º Piso
Tel./Fax: (54-11) 4393-4110/4119
C.P. C1047AAR - Bs. As. - Argentina
E-mail: marchevsky@fiberlink.com.ar

PSV ESTUDIO
Pablo Sergio Varela

LISICKI LITVIN & ASOCIADOS
CONSULTORES TRIBUTARIOS Y AUDITORES
Member of Kreston International

pwc

TELECOM

Nestlé PURE LIFE

MINDSOFT
CONSULTORES EN SISTEMAS

Rentas Ciudad

Colegio de Traductores Públicos de la Ciudad de Buenos Aires
Confíe sus traducciones a un profesional de excelencia, confíe en un traductor público.
www.traductores.org.ar

Provincia Vida

RAZZETTO | LOPEZ RODRIGUEZ CORDOBA
jhi Member of the Forum of Firms

SMS
SMS San Martin, Suarez y Asociados
SMS Latinoamérica
SMS Argentina

Ministerio Público Tutelar
de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

MR Consultores
Dr. Marcelo D. Rodríguez
Consultores Tributarios y Auditores Asociados SA

SCHNEIR, BALESTRELLI & ASOC
CONSULTORES TRIBUTARIOS Y AUDITORES

errepar

SRS
STRAUB ROLANDO | SALADINO Y ASOC.
Tel 54 11 4224-4530
www.straubrolandosaladi.com.ar
Miembro de: CPAAI

LITVAK & ASOCIADOS
Abogados y contadores · Derecho Tributario

Fiscalex
Consultoría Tributaria

Molas & Asociados
Contadores Públicos

SUMARIO GENERAL

TRABAJOS Y COMUNICACIONES TÉCNICAS

COMISIÓN Nº 2

Titulo del Trabajo	Autor/es
Los criterios de atribución de ingresos como fuente de inseguridad Jurídica.	Guillermon, Luis O.
Definición del domicilio para las operaciones entre ausentes.	Januszewski, Ana K
Temas controvertidos en la asignación de ingresos y gastos en el régimen general.	Halley Cabrera, Luis Karaben, Raúl
¿Convenio actividad o Convenio sujeto? Un debate superado que se reedita.	Manesi, Daniela P Vidal Quera, Gastón F
Algunos comentarios sobre la inaplicabilidad actual del convenio multilateral y la imposibilidad de su reforma.	García, Fernando
Fletes de compras: Los problemas que se plantean en el Convenio Multilateral.	Egüez, Hermosinda Simesen de Bielke, Sergio
El Convenio Multilateral y un viejo dilema ante una nueva realidad: el sustento territorial ante las operaciones concretadas mediante el uso de nuevas tecnologías.	Arosteguy, Jorge Hernán Durán, Juan Manuel Rossi, Horacio
El convenio multilateral y los problemas interpretativos que acarrea su aplicación.	Almada, Lorena
La atribución de los ingresos en las operaciones entre ausentes.	Domínguez, Sebastián
Convenio multilateral – Primero lo importante.	Gómez, Marcelo G.

X L
JORNADAS TRIBUTARIAS

CIUDAD DE MAR DEL PLATA, 17, 18 Y 19 DE NOVIEMBRE DE 2010.

TRABAJOS PRESENTADOS
EN LA COMISIÓN Nº 2

Titulo del Trabajo

Los criterios de atribución de ingresos como fuente de inseguridad jurídica.

Autor/es

Dr. Luis O. Guillermon

LOS CRITERIOS DE ATRIBUCION DE INGRESOS COMO FUENTE DE INSEGURIDAD JURIDICA.

1. INTRODUCCIÓN.

El titulo de esta colaboración esta inspirado en las conclusiones de la exposición del Dr. Enrique Bulit Goñi (1) en el XI Simposio sobre legislación Tributaria desarrollado en el mes de Septiembre de 2009.

Desde su génesis, las normas relacionadas con la atribución de ingresos para la determinación de los coeficientes de distribución de base imponible en el Convenio Multilateral dieron lugar a interpretaciones disímiles.

Con la evolución de los negocios y con la tecnología aplicada a los mismos esas disímiles interpretaciones se fueron agravando hasta llegar a un estado de "anarquía" interpretativa que, sumada a la inoperatividad efectiva del protocolo adicional, concluyen en un estado actual en que se condiciona seriamente la forma de organizar los negocios.

2. PAUTAS NORMATIVAS

La legislación positiva que define los criterios cuyas diferencias interpretativas se ponen de manifiesto en este trabajo se encuentra en las normas del convenio multilateral

La indicación emanada de la legislación (2) es la distribución de los ingresos en proporción de los **ingresos brutos provenientes de cada una de las jurisdicciones**. Como veremos mas adelante el alcance del término "provenientes" dará lugar a disímiles interpretaciones.

Tanto la doctrina como las resoluciones de la comisión arbitral han sido coincidentes en determinar que la primer parte del inciso b) del articulo 2º se refiere a operaciones perfeccionadas entre presentes, en contraposición de la segunda parte del referido inciso en que todos han sido contestes en que se refieren a operaciones entre ausentes (3).

Se identifican como "operaciones entre ausentes " a las definidas en el ultimo párrafo del articulo 1ro que es el que conceptualiza a las actividades que están incluidas en el régimen del convenio multilateral (4), y extendidas a las operaciones perfeccionadas mediante los medios electrónicos definidos en el articulo 16º de la Resolución 2/2010 (5).

Se observa que, a los efectos de la atribución entre las jurisdicciones, la diferenciación entre operaciones entre presentes y las operaciones entre ausentes se fundamenta en un requisito fundamental: **la existencia de sustento territorial en la**

jurisdicción del domicilio del comprador mediante algún gasto - computable o no computable- en que haya incurrido el vendedor.

La legislación no ha brindado pautas para determinar si la citada diferenciación entre operaciones entre presentes o entre ausentes se refiere a operaciones de compra venta de bienes, o bien, si el mismo criterio debe aplicarse a locaciones o prestaciones de servicio.

Tampoco la legislación se expresa acerca de cómo distribuir los ingresos provenientes de cesiones de derechos o transferencias temporarias o definitivas de intangibles.

Debe completarse este panorama legislativo mencionando que ante la confusión reinante debe acudirse a recurrentes interpretaciones en el marco del principio de realidad económica dispuesta por el artículo 27º de la ley del convenio (6).

3. PLANTEO DEL PROBLEMA

El desafío de los especialistas tributarios es encontrar un criterio general compatible con las normas mencionadas que solucione las distintas posibilidades que se plantean en ámbito comercial, con el objeto de distribuir la porción de los ingresos obtenidos por los contribuyentes sujetos a las normas del convenio multilateral.

En el intento de sistematizar las pautas de asignación de ingresos considerando las normas vigentes y fundamentalmente las pautas emanadas de la comisión arbitral como también la doctrina especializada, podríamos clasificar las alternativas que se presentan en el ámbito comercial.

a) por la naturaleza jurídica de la transacción: venta de cosas muebles, locaciones o prestaciones de servicio o bien la cesión de derechos o cesiones transitoria o permanente de bienes intangibles.

b) por la forma de concertación: entre operaciones entre personas ausentes o entre presentes.

c) Por jurisdicción de asignación de ingreso: domicilio del comprador; lugar de entrega de los bienes, lugar en que se concertó la operación comercial, lugar de utilización económica de los bienes o servicios adquiridos. A su vez el domicilio del comprador tiene distintas alternativas, legal, fabril, administración, o deposito.

Con respecto a la naturaleza jurídica de la transacción que origina el ingreso a distribuir entre las jurisdicciones debe diferenciarse claramente entre la venta de cosas muebles y las locaciones de obras o prestaciones de servicio que no implican la entrega de un bien.

En tal sentido, en el caso de la transferencia onerosa de bienes muebles podrían presentarse situaciones diferentes, por tipo de transacción, con el objeto de determinar la jurisdicción en que proviene el ingreso. En el caso de prestaciones de servicio son cada

vez mas generalizadas las opiniones que se inclinan por asignar el ingreso en la jurisdicción en que el servicio es prestado.(7)

No obstante, es posible que se presenten situaciones en que la radicación o el domicilio del adquirente del servicio, es diferente del usuario efectivo del mismo. En cuyo caso los antecedentes se inclinan a asignar el ingreso en función del usuario efectivo.(8)

La diferenciación entre las operaciones entre ausentes o entre presentes solo sería aplicable en los casos en que deben distribuirse ingresos provenientes de la venta de cosas muebles.

En el caso de operaciones entre ausentes, la concertación a la distancia mediante modernos medios electrónicos (e-commerce o por vía correo electrónico) o mediante tradicionales métodos epistolares, telefónicos o por fax, debe complementarse necesariamente con algún gasto incurrido por el vendedor que implique sustento territorial en la jurisdicción del comprador. Este requisito implica una gran subjetividad puesto que se presentan situaciones en que dicho gasto no solo es irrelevante por su significatividad económica, a sino que los gastos pueden estar desvinculados con la operación de que se trate.

Asimismo se han verificado antecedentes de la comisión arbitral en que se ha introducido un criterio relacionado con la relación continua y de tracto sucesivo entre el vendedor y su cliente, circunstancia que fulmina la posibilidad de encuadrarla como contrato entre ausentes (9).

La asignación de ingresos por las operaciones entre presentes, ha tenido una evolución particular. La doctrina (10), basada en una resolución interpretativa (11) sostuvo que en las mismas debían asignarse a la jurisdicción en el lugar en que se verificaba la concertación.

Mas adelante en el tiempo fue prevaleciendo la idea de que estas operaciones debían ser asignadas a la jurisdicción en que los bienes eran utilizados o incorporados a la actividad económica por el vendedor. (12)

Finalmente, y contradiciendo anteriores resoluciones (11 bis) la opinión mayoritaria se fue definiendo a favor de asignar los ingresos a la jurisdicción en que se verificaba la entrega de los bienes.(13).

En un caso de cesión de derechos económicos de futbolistas, la comisión arbitral se expidió privilegiando la jurisdicción en la cual se habían celebrado los contratos en detrimento de la jurisdicción en que se domiciliaba la entidad deportiva con las cuales se concertaba la operación. (14)

Podemos resumir entonces los criterios prevalecientes hasta el momento:

a) operaciones entre ausentes con sustento territorial: en la jurisdicción del domicilio del comprador en tanto los gastos incurridos- computables o no computables - tengan una entidad tal que implique validar el sustento territorial.

b) operaciones entre presentes: en la jurisdicción en que se verifica la entrega de los bienes objeto de la transacción considerando para ello a cargo de quien se encuentra el flete, desestimando el lugar de concertación de la operación.

c) operaciones de locaciones de obra o prestaciones de servicio, el lugar en que el servicio es prestado, considerando el criterio de realidad económica.

d) Operaciones de cesiones de derechos, el lugar en que se celebra el contrato en tanto la radicación del derecho no tenga relevancia económica en la operación. En esos casos prevalecería el criterio de realidad económica.

4. SITUACIONES FACTICAS. SOLUCIONES DISIMILES.

Puntualizar cada una de las resoluciones emanadas de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria que plantean contradicciones entre si, seria una tarea que excede el ámbito de este trabajo y solo contribuiría a afianzar mayor confusión a la actualmente existente.

Podemos afirmar, que el problema de la asignación de ingresos en el régimen general esta vigente y genera una proporción significativa de controversias. En efecto, de las resoluciones emanadas de la Comisión Arbitral durante el año 2010, un parte importante de ellas se refieren a controversias acerca de la forma en que los contribuyentes deben asignar sus ingresos en el régimen general.

Se han puesto en debate, situaciones que las normas no pueden dejar de definir, sin afectar el principio de certeza que se exige en materia tributaria.

a) **Que debe entiende por contratos entre ausentes o entre presentes**. Se descarta la existencia entre un acuerdo entre ausentes **cuando las relaciones entre el vendedor y su cliente son permanentes, continuas y de tracto sucesivo** por lo cual, el organismo de aplicación se expidió a favor de atribuir el ingreso en la jurisdicción de entrega de los bienes dando la razón al fisco de la Provincia de Buenos Aires (15). No obstante, en la siguiente reunión, la misma comisión arbitral se inclinó **por no configurar un contrato entre presentes** a la relación entre una fábrica de tractores y sus concesionarias, inclinándose por asignar el ingreso en el domicilio del adquirente considerando que fue realizado entre ausentes. (16).

b) **Definición del lugar de entrega de los bienes, importancia de quien se hace cargo del flete**. En este caso el contribuyente atribuyó el ingreso en el lugar en que se verifica el efecto de la concertación es decir el domicilio del adquirente coincidiendo con el lugar de la utilización económica del bien. La provincia de Buenos Aires, fundada en que se trata de una operación entre presentes sostiene la atribución del ingreso a la jurisdicción en que se entrega el bien en la jurisdicción

del vendedor habida cuenta de que el flete esta cargo del comprador. La comisión arbitral, fundada en las características de los bienes, no considera relevante que el comprador se hace cargo del flete y atribuye el ingreso en el domicilio del comprador, asimilando el lugar de entrega y utilización económica del bien que, en este caso, coincidiría con el lugar de entrega. (17). No obstante, en la siguiente reunión la comisión se expide a favor de asignar en el domicilio de entrega de los bienes cuando el flete esta cargo del comprador. (18).

c) **Relevancia del lugar de entrega cuando el mismo no coincide con la jurisdicción del domicilio del cliente ni del vendedor en el cual se concreta la operación**. En el caso planteado la firma sostiene que se trata de un contrato entre ausentes sin sustento territorial en el domicilio del comprador y asigna a la jurisdicción de la concertación. El fisco intenta que se asigne al domicilio del comprador en Catamarca. La comisión arbitral, aun asumiendo que se trata de un contrato entre ausentes, se expide por atribuir el ingreso a la jurisdicción de entrega a la provincia de Tucuman.(19). En tanto, en la siguiente reunión la comisión arbitral se expide a favor de considerar como domicilio fabril del comprador al lugar de entrega de los bienes objeto de la transacción por aplicación del principio de realidad económica correspondiendo asignar el ingreso en esa jurisdicción (20).

d) **Entidad del gasto en la jurisdicción del comprador para asignar los ingresos en esa jurisdicción en una venta entre ausentes.** La Comisión Arbitral no le ha asignado relevancia y por lo tanto le ha denegado a la Provincia de Mendoza la posibilidad de asignar ingresos al domicilio del adquirente en los casos en que el vendedor incurrió en viáticos de su funcionarios previos a la concertación de la operación y a los gastos de envio de correspondencia en la provincia del comprador en un contrato entre ausentes con entrega en la provincia del vendedor. (21), por lo cual confirmó la asignación del ingreso al domicilio del vendedor aún reconociendo que se trata de una operación entre asuentes por la falta de sustento territorial.

e) **Definición del lugar en el cual se utiliza el servicio como criterio para la asignación de ingresos.** En una caso en el cual la firma se dedicaba a la producción y comercialización de eventos para venderlos a clientes que emitían la señal a sus usuarios la comisión arbitral resolvió que debería asignarse a la jurisdicción en la cual se verificaba el evento a televisar en contraposición del criterio de la empresa en asignarlo a la jurisdicción en que se emitía la señal uera consumida por los usuarios del servicio (22). En años anteriores la comisión plenaria se había expedido en sentido contrario al privilegiar a la jurisdicción en que se transmitía la señal en detrimento de la jurisdicción en la cual se concretaba la operación (23) (24).

4. NECESIDAD DE PONER FIN A LA ANARQUIA TRIBUTARIA.

Tanto la profesión contable como el ámbito empresario en la Argentina no pueden estar expuestos a semejante incertidumbre, si bien pueden utilizarse mecanismos que limiten la misma como sería la utilización de mecanismos de consulta previa a los fiscos y ante discrepancias la posibilidad de resolverlas en el ámbito de la comisión arbitral, con el objeto de intentar poner en funcionamiento el Protocolo Adicional, no parece ser esa la solución mas adecuada debido a los extracostos y las demoras que esas alternativas presentan en la practica.

Debería sostenerse la necesidad de interpretaciones ciertas para los casos generales, para ello debe privilegiarse el principio de simplicidad y certeza para la asignación de los ingresos.

La distribución de los ingresos, es solo una parte de la ecuación para obtener el coeficiente unificado, es decir que la asignación de los gastos incurridos tiene una relevancia similar e implican un importante reconocimiento a la jurisdicción en que se fabrica u obtiene el producto o servicio objeto de la comercialización. Ello significa que no debería forzarse la interpretación de la asignación de los ingresos a la jurisdicción en que desarrolla la actividad productiva o comercial el vendedor del bien o del servicio.

Por ello, debería tenderse a privilegiar, para asignar la porción de ingresos, la jurisdicción en la cual dicho producto es consumido o incorporado a la actividad económica del comprador.

La utilización del domicilio del adquirente para asignar los ingresos compatibilizaría con una solución simple para resolver el problema presumiendo sustento territorial en todos los casos en que el comprador de otra jurisdicción se contacta de alguna manera con el vendedor.

Ahora bien, cual de los domicilios posibles el comprador debería elegirse para asignar el ingreso, descartamos desde ya el domicilio legal puesto que el mismo implica una formalidad alejada del principio de realidad económica que se impone en materia tributaria. También debería descartarse el domicilio donde se verifica la concertación de la operación debido a que, el mismo, no solo depende de la voluntad de las partes sino que no refleja el lugar en que económicamente se utilizaran los bienes o servicios objeto de la transacción.

Cuando el comprador es una industria o productor, el domicilio fabril sería una pauta valida para resolver el problema, cuando una empresa tenga diferentes establecimientos fabriles, debería requerirse que el comprador informe al vendedor a cual de los establecimientos esta destinada la mercadería, y de no ser posible determinarlo con certeza, proporcionar a las jurisdicciones donde se encuentran las respectivas plantas fabriles. En este caso el lugar de entrega, en tanto coincida con el establecimiento fabril, sería un indicio cierto para la asignación de ingreso sin interesar a cargo de quien estaría el flete.

Cuando el comprador sea un comercio, la asignación del ingreso debería efectuarse a la jurisdicción del domicilio comercial, de existir distintos locales de

venta el comprador debería informar el lugar de destino o bien el lugar de entrega, en tanto coincida con el domicilio comercial constituiría un indicio cierto para la asignación del ingreso sin interesar a cargo de quien esta el flete.

Cuando se trate de un servicio, el lugar donde el mismo es consumido o bien incorporado a otro proceso posterior por el adquirente, sería una pauta valida para la asignación del ingreso, en ese caso el domicilio fabril o administrativo del comprador según sea el caso, podrían resolver la cuestión.

El criterio de asignación al domicilio del adquirente, también deberá extenderse a los casos en que el comprador del servicio no sea el usuario final del mismo, toda vez que la asignación del ingreso a la jurisdicción del usuario final operaría en la siguiente etapa.

En el caso de transferencia definitiva o transitoria de derechos intangibles el domicilio administrativo del comprador sería la jurisdicción a la cual atribuir el ingreso.

En síntesis, en opinión del suscripto debería avanzarse hacia los siguientes objetivos.

a) Que no haya diferente tratamiento para las operaciones entre ausentes ni entre presentes habida cuenta de las dificultades fácticas para acreditar una u otra forma de contratación.

b) Que el lugar de concertación de las operaciones no sea una pauta valida para la asignación del ingreso debido a que favorece la manipulación para la obtención del coeficiente unificado.

c) Que para la asignación del ingreso no sea relevante haber incurrido en gastos en la jurisdicción del comprador habida cuenta de las dificultades prácticas para determinar la magnitud y la relevancia requerida para definir el sustento territorial.

d) Unificar el tratamiento para la asignación de ingresos provenientes de ventas de cosas muebles, de bienes intangibles o las locaciones o prestaciones de servicios incluidos en el régimen general debido a que las diferenciaciones están planteadas en los regimenes especiales.

e) Propender a que la asignación de los ingresos para determinar el coeficiente unificado para distribuir la base imponible privilegie el domicilio del comprador en detrimento de otros parámetros que desvirtuen el principio legal de procedencia del ingreso.

f) Que se entienda por domicilio del comprador el lugar en el cual desarrolla efectivamente su actividad puesto que ello fortalece el principio de realidad económica que debe prevalecer en la aplicación de las norma fiscales.

g) Propender a que el comprador informe al vendedor el domicilio en el cual desarrolla la actividad y ello se consigne en la documentación de respaldo vgr. facturas, remitos o guías de transporte etc..

h) Que el lugar de entrega de los bienes sea una pauta confirmatoria del domicilio del comprador y no una pauta en si misma de asignación del ingreso y que la responsabilidad del transporte o el cargo del mismo sean irrelevantes para la asignación del ingreso.

Notas.

(1) Su presentación como Panelista en el XI Simposio sobre legislación tributaria Septiembre de 2009 punto 12 pagina 299.

(2) **"….***b) El cincuenta por ciento (50 %) restante en proporción a* ***los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción****, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia…."*(el resaltado pertenece al autor)

(3) ***"…..****A los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace* ***referencia el último párrafo del art. 1º****, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente* ***al domicilio del adquirente*** *de los bienes, obras o servicios.* (el resaltado pertenece al autor)

(4) "…Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del art. 3º, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, ***cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera)…."*** (el resaltado pertenece al autor)

(5) "…….. Las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo del Convenio Multilateral del 18.8.77.

A los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2° del Convenio Multilateral del 18-8-77, se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella…….".

(6) *"……..En la atribución de los gastos e ingresos a que se refiere el presente Convenio se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen……"*

(7) Resolución (CA) Nº 20/2000 Taym S.A. la Comisión Arbitral determinó que los ingresos deben atribuirse a lugar donde se realiza la prestación de servicio, es decir allí donde efectivamente se desarrolla la actividad, desautorizando el criterio de la ciudad de Buenos Aires de asignar el ingreso al lugar de la concertación.

(8) Resolución (CA) 1/2006 ratificada por Resolución (CP) 13/2007 en autos Red Link S.A. en la cual el cliente de la firma era el banco y los usuarios los clientes del banco que operaban en los cajeros automáticos, se decidió atribuir los ingresos de acuerdo a la ubicación geográfica de los cajeros automáticos. Similar solución para Banelco.

(9) Resolución (CA) 12/2010 NIDERA S.A. Trata de un conflicto entre la empresa y la Provincia de Buenos Aires en la cual la firma había asignado el ingreso a la jurisdicción del domicilio del comprador sosteniendo la existencia de una operación entre ausentes y la provincia sostenía que debía asignarse a la jurisdicción de entrega por configurarse la situación de una operación entre presentes porque la relación con el cliente no era esporádica ni aislada sino continua y de tracto sucesivo. La CM le dio la razón al fisco provincial.

(10) Ricardo Chicolino y Oscar Fernandez han interpretado que *“ aunque el Convenio Multilateral no lo supone expresamente entendemos que los ingresos se asignan a la jurisdicción en que se concerta la operación sin considerar el lugar de entrega o cobro…..”* “ El convenio multilateral …” Osmar D. Buyati, Librería Editorial, 1998 pagina 18.

(11) Resolución interpretativa Nº 9 relacionada con las causas Indunor c/ Chaco y Red Star c/ Entre Ríos se refería exclusivamente a operaciones de exportación, aunque este criterio también fue aplicado en operaciones de mercado interno (11 bis) Resolución Nº 23/01 Eiroa Automotores la Comisión Arbitral privilegió el lugar de concertación de la operación y desestimó el lugar de entrega de los bienes.

(12) Resolución (CA) 4/1995 Siderca S.A. c/ Chubut, Mendoza y Neuquén, en la cual la comisión arbitral entiende, por aplicación de la realidad económica, que los efectos de la concertación se cumplen en el lugar en el que se utilizan económicamente los materiales objeto de la transacción. En el mismo sentido se expidió en la Resolución 01/95 Frigorífico Lamar S.A.

(13) Resolución (CA) 33/2005 Trainmet Ciccone Servicios (TCS S.A) tratándose de operaciones entre presentes, deben atribuirse los ingresos generados para las operaciones entre presentes al lugar de entrega de los bienes, aun en el caso en que la entrega la realiza una tercera empresa por cuenta y orden del vendedor. En el mismo sentido puede consultarse Resolución Nº 01/02 Colhue Huapi, Resolución Nº 2/03 Mirgor S.A. y 04/04 Valle Alto S.A.

(14) Resolución (CA) 5/2001 Settimio Aloisio c/ la Provincia de Buenos Aires.

(15) Resolución (CA) 12/2010 del 20/04/2010 NIDERA S.A.

(16) Resolución (CA) 32/2010 del 21/07/2010 VALTRA ARGENTINA DE TRACTORES S.A.

(17) Resolución (CA) 13/2010 del 20/04/2010 HUYCARL S.A.

(18) Resolución (CA) 41 /2010 del 18/08/2010 LABORATORIOS LABBEY SAIC.

(19) Resolución (CA) 16/2010 del 20/04/2010 SANDVICK ARGENTINA S.A.

(20) Resolución (CA) 38 /2010 del 21/07/2010 ESTISOL S.A.

(21) Resolución (CA) 4/1999, 5/1999 y 6/1999 CAPEX S.A., HIDROELECTRICA EL CHOCON y HIDROELECTRICA PIEDRA DEL AGUILA S.A.

(22) Resolución (CA) 18/10 del 20/04/2010 TORNEOS Y COMPETENCIAS S.A.

(23) Resolución (CP) 12/02 TELERED IMAGEN S.A. del 6/12/2002.

(24) Rsolución (CP) 4/03 SOUTH AMERICAN SPORTS S.A. del 27/03/2003.

LOS CRITERIOS DE ATRIBUCION DE INGRESOS COMO FUENTE DE INSEGURIDAD JURIDICA.

RESUMEN FINAL.

Entre los aspectos más controvertidos de la aplicación del Convenio Multilateral se encuentra la asignación de los ingresos para la determinación de los coeficientes unificados de distribución de la base imponible entre las jurisdicciones en que los contribuyentes de ingresos brutos desarrollan su actividad incluida en el régimen general del mismo.

El trabajo desarrolla un análisis normativo de la parte pertinente a la distribución de los ingresos con las interpretaciones que, hasta el presente, han emanado de los organismos que tienen a su cargo la aplicación del régimen en los aspectos controvertidos, entiendo por ellos a la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria cuya conformación se encuentra reglada por el propio Convenio Multilateral

Surge de ello que los citados organismos se han expedido, en innumerables situaciones llevadas a su seno, de modo contradictorio y subjetivo, con un grado de arbitrariedad tal, que llevó en los últimos años a imponerse en la opinión de la profesión en ciencias económicas y consecuentemente en el ámbito empresarial una alta dosis de inseguridad jurídica afectando en consecuencia el principio de certeza.

Con motivo de que se trata de distribuir una única base imponible entre los diferentes estados locales, sucede que los criterios contradictorios generan no solo la inseguridad jurídica apuntada, sino pretensiones fiscales que exceden el gravamen que por ley corresponde ingresar, afectando además el principio constitucional de legalidad en la imposición.

Se apuntan en el trabajo lo que en opinión del autor es la mayor fuente de conflictos y arbitrariedades, como ser; la definición de contratos entre ausentes o entre presentes, el grado de significación de los gastos para otorgar sustento territorial, el problema de definición del alcance del termino “ procedencia “ para definir la atribución del ingreso, los diferentes criterios para asignar ingresos por venta de bienes muebles, cesión de intangibles y prestaciones o locaciones de servicios.

Como conclusión se aportan ideas para compatibilizar certeza y simplicidad en el marco de la realidad económica que debe estar presente en la interpretación de las leyes fiscales en general y receptada en la normativa particular en el artículo 27º del Convenio Multilateral.

En tal sentido, la propuesta se orienta a privilegiar la utilización de la jurisdicción del domicilio del comprador para asignar los ingresos, pero considerando el domicilio del lugar donde efectivamente el cliente desarrolla la actividad que genera sus ingresos, soslayando aquellos domicilios que solo reflejan consideraciones formales para su fijación.

X L
JORNADAS TRIBUTARIAS

CIUDAD DE MAR DEL PLATA, 17, 18 Y 19 DE NOVIEMBRE DE 2010.

TRABAJOS PRESENTADOS
EN LA COMISIÓN Nº 2

Titulo del Trabajo
Definición del domicilio para las operaciones entre ausentes

Autor/es
Dra. Ana K. Januszewski

Definición del domicilio para las operaciones entre ausentes

Índice

1- Resumen

2- Antecedentes
2.1- El Impuesto Sobre los Ingresos Brutos
2.2- La coordinación fiscal entre las provincias: El Convenio Multilateral
2.3- Proyecto de Convenio suscripto en Córdoba

3- Objetivo del Convenio Multilateral

4- El instituto de la realidad económica

5- El principio de sustento territorial

6- Las operaciones entre ausentes y su criterio de atribución
6.1- Resoluciones de carácter general
6.2- Resolución de casos concretos
6.3- Prestaciones de servicios. Criterio de asignación de las operaciones entre ausentes
6.4- El Proyecto de Convenio celebrado en Córdoba

7- Propuesta del trabajo

8- Conclusiones

9- Bibliografía y referencias

1- Resumen

El objetivo para el cual fue creado el actual Convenio Multilateral es el de una eficaz herramienta para la distribución de los ingresos obtenidos por parte del sujeto tributario, en un nivel horizontal de apropiación de una parte de los mismos para cada Fisco y en función de los parámetros establecidos para cada actividad, dentro del régimen en el cual ésta se encuadra.

No obstante, esta base de imposición puede ser común a varias jurisdicciones, lo cual resulta lógico que genere dificultades en la determinación del monto imponible para cada Fisco.

Desde el punto de vista del contribuyente, la atribución jurisdiccional de los ingresos obtenidos no es un tema menor, toda vez que los mismos constituyen la materia imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, recurso tributario que cada Fisco provincial tiene instrumentado a los fines de atender las necesidades propias de su jurisdicción.

Por eso, el objetivo del presente trabajo está centrado fundamentalmente en las llamadas operaciones entra ausentes y la falta de definición en la redacción del Convenio Multilateral vigente para definir el domicilio del adquirente al cual se le debe asignar dichos ingresos.

Esta falta de claridad del tema, y el tiempo transcurrido desde la creación del Convenio Multilateral, han hecho surgir innumerables posiciones doctrinarias, alguna de las cuales son utilizadas en la práctica en casos controvertidos, o se han plasmado en resoluciones de aplicación general por parte de la Comisión Arbitral.

2- Antecedentes

2.1- El Impuesto Sobre los Ingresos Brutos

Este gravamen constituye el recurso tributario más importante de las provincias y ha sido un tema de discusión de años el relativo a su integración en la distribución tributaria interjurisdiccional. La Ley Nº 23.548 lo excluye de la coparticipación, esto a condición que se cumplan con determinadas pautas que se prevén en dicha Ley[(1)]. En efecto, el inciso b) del artículo 9º del Régimen de Coparticipación consagra la obligación de las provincias que adhieran de no establecer, ni ellas ni sus municipios, gravámenes locales análogos a los nacionales de los que coparticipan.

El impuesto a las actividades lucrativas, luego denominado a los ingresos brutos, es un impuesto general al consumo y debe ser ubicado entre los gravámenes indirectos al gasto. Es de tipo acumulativo y plurifásico o, como dice la doctrina francesa, es un impuesto en cascada.

El gravamen fue instaurado en algunos países como Alemania, Italia y Francia, no tanto por razones jurídicas sino más bien por necesidades de los tesoros como consecuencia de las guerras mundiales.

En Argentina, fue creado por primera vez en la Provincia de Buenos Aires en el año 1948. En esa época, los países europeos que lo habían creado, comenzaban a derogarlo. La explicación que se le encuentra a esta situación es que los gobiernos tuvieron la necesidad de contar con mayores ingresos, producto de la nacionalización de empresas, especialmente ferrocarriles, tranvías y telégrafos.

Transcurrido dos años, la Capital Federal y seis provincias más instauraron el impuesto a las actividades lucrativas, y ya en el año 1954 casi todas las provincias lo habían adoptado.

Además, desde ese año, las provincias y la Municipalidad de Buenos Aires completaron la legislación de este impuesto con un instrumento legal que denominaron Convenio Multilateral, con el fin de evitar una múltiple tributación.

El impuesto a las actividades lucrativas tenía como base imponible la misma que el impuesto a las ventas, y ambos tributos convivieron al mismo tiempo hasta que en el año 1975 se modificó el régimen de Coparticipación Federal. En ese año se elimina su coexistencia, ya que se crea el impuesto al valor agregado, el que reemplaza el impuesto a las ventas, y se sustituye el impuesto a las actividades lucrativas por el impuesto de patentes (por ejercer actividades con fines de lucro).

El impuesto de patentes, con un hecho y base imponible similar al impuesto a las actividades lucrativas, estuvo vigente hasta el año 1975, momento en que fue suprimido, renaciendo el impuesto a las actividades con fines de lucro. En el año 1976 se modifica la Ley de Coparticipación Federal, y conjuntamente se fijaron los lineamientos de la política fiscal para el ejercicio 1976 en el Acta de Concertación firmada por el Ministerio de Economía y los gobernadores de las provincias.

Las Leyes Nº 21.251 y Nº 21.252, dictadas con motivo del Acta de Concertación, reemplazaron el nombre de Impuesto a las actividades con fines de lucro por el de Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Los lineamientos básicos del Acta de Concertación significaron la uniformidad de los principios esenciales que regulaban al impuesto, dejándose a criterio de cada jurisdicción lo referente a las alícuotas y el régimen de cuotas fijas para cada contribuyente. Siendo restrictivo el criterio con que se aplicarían las exenciones, por lo que el manejo de las alícuotas permitía a las jurisdicciones dar regímenes preferenciales para las actividades que quieran beneficiar.

A pesar de los aspectos negativos de este tipo de gravamen y de sus reiterados intentos por eliminarlo, el impuesto subsiste, porque los Fiscos provinciales no pueden prescindir de los recursos que el mismo aporta, ni disponen de instrumentos más eficientes para la obtención de esos recursos.

El intento más reciente de eliminarlo fue el compromiso suscripto entre la Nación y las Provincias denominado “Pacto Federal para la Producción, el Empleo y el Crecimiento” firmado en el año 1993. El mismo tenía por objetivo, entre otros, dejar fuera

del ámbito de aplicación del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos actividades tales como la industria, la construcción y la actividad primaria. Pero la no aprobación de la reforma tributaria, hizo que se comenzara a desandar el camino iniciado por parte de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, las que han abandonado este pacto frente a la necesidad de incrementar sus recursos genuinos para el financiamiento de su gasto público.

2.2- La coordinación fiscal entre las provincias: El Convenio Multilateral

En el año 1953, el país sufría una transformación en su organización económica, que hizo que los Fiscos Provinciales comenzaron a preocuparse por la múltiple tributación. En un principio, esta situación se presentaba entre la Provincia de Buenos Aires y la Capital Federal, lo que llevó a pensar en la celebración de un Convenio entre ellas para reducir dichos inconvenientes. Así es como se crea el primer Convenio celebrado el 28 de mayo de 1953 entre la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de Buenos Aires aprobado por el Presidente de la Nación mediante el Decreto Nº 12.841, el 15 de julio de 1953.

Este Convenio fue de carácter bilateral y no multilateral, aunque en él se preveía la adhesión por parte de las demás provincias. Si bien era un Convenio con contenido simple y, pese a ello, se desarrollaba en él, el núcleo central alrededor del cual está estructurado el Convenio Multilateral vigente. Abarcaba las actividades lucrativas ejercidas en una, en varias o en todas sus etapas, en ambas jurisdicciones; con ingresos brutos provenientes de un proceso único, económicamente inseparable, que debían atribuirse conjuntamente a las dos jurisdicciones. Salvo ciertas previsiones para los casos especiales, cada fisco gravaba la parte proporcional del total de ingresos brutos según los gastos efectivamente soportados en una jurisdicción, en las situaciones establecidas en su artículo 2º. También contaba con previsiones particulares para determinados tipos de actividades como la construcción, seguros y capitalización, bancos, transportes, profesiones liberales, rematadores, comisionistas y prestamistas hipotecarios. Determinaba la forma de computar los gastos a tomar a los fines de la convención. Creaba la Comisión Arbitral, previendo su forma de integración y funciones; y disponía como fecha de entrada en vigencia el 1º de enero de 1953.

Este Convenio fue sustituido al poco tiempo por otro de carácter multilateral, que tuvo vigencia a partir del 1º de enero de 1954[2]. Sus considerandos y su texto eran muy similares al anterior en términos generales, y se lo considera como el primer Convenio Multilateral. Incorporaba el artículo 10º, antecedente del actual artículo 13º, primer párrafo; modificaba la composición del Convenio Multilateral y ampliaba sus atribuciones; y se prohibían los tratamientos discriminatorios.

Este Convenio tenía una vigencia de dos años, pero se lo fue prorrogando sucesivamente hasta el 14 de abril de 1960, fecha en la que se suscribió un segundo Convenio Multilateral, que continuaba con los mismos lineamientos que los anteriores. En el mismo se incluía el 20% de los ingresos y el 80% de los gastos como parámetros de distribución en el régimen general, y se preveía un recurso de reconsideración ante la misma Comisión Arbitral, que debía ser resuelto en forma amplia, surgiendo así los antecedentes de la Comisión Plenaria.

A pesar de contar con un texto más elaborado que el del año 1953, éste segundo Convenio no contó con la adhesión de todas las provincias afectadas. Esto llevó a que se desarrollara uno nuevo, el cual fue celebrado el 23 de octubre de 1964. Si bien las ideas generales eran las mismas del anterior, este nuevo Convenio conllevaba dos modificaciones importantes como ser la participación de los ingresos y gastos en el régimen general, la que se llevó al 30% y 70% respectivamente, y la creación de la Comisión Plenaria como organismo de apelación. No obstante que, este acuerdo no fue suscripto por la Municipalidad de Buenos Aires y la Provincia de Santa Fe, igual se mantuvo vigente ya que no contaba con el requisito de unanimidad.

El 18 de agosto de 1977 se celebró en la provincia de Salta el texto vigente del Convenio Multilateral. El mismo rige a partir del 1º de enero de 1978, luego de ser ratificado por la todas las jurisdicciones.

Según afirma el autor Bulit Goñi, no se trata de un nuevo Convenio sino de reformas a los textos anteriores y que no habían entrado en vigencia por falta de ratificación de los Fiscos[3]. No obstante, introdujo como cambio el relativo a la distribución de los ingresos y gastos en el régimen general, la que fijó en el 50% a cada concepto.

Este Convenio, que es el vigente en la actualidad, lleva más de treinta años desde su celebración. Si bien durante este tiempo debería haber adquirido un marco de estabilidad y seguridad jurídica en sus normas, en la práctica esto sólo se pudo verificar parcialmente, por cuanto en forma continua surgen criterios que son en algunos casos novedosos y en otros reiterativos, pretendiendo introducir variaciones en los mecanismos de aplicación del tributo. Además, debería haber acompañado el crecimiento y desarrollo de las actividades económicas.

Es indudable que deben considerarse como positivos los resultados de la gestión llevada a cabo en el lapso transcurrido, aunque también hay que reconocer que algunas normas dictadas no satisfacen, y que algunas interpretaciones doctrinarias no se terminan de plasmar en resoluciones de aplicación general dictadas por la Comisión Arbitral.

Evidentemente es necesario tener que actualizar este acuerdo interjurisdiccional, al menos en sus aspectos técnicos, a fin de cumplir con su objetivo, que es coordinar la distribución de ingresos y evitar la múltiple imposición tributaria.

2.3- Proyecto de Convenio suscripto en Córdoba

Receptando las opiniones volcadas por la doctrina, de la manifiesta necesidad de modificar el Convenio firmado en Salta, en el año 1988 se elaboró un proyecto de un nuevo Convenio Multilateral, que contenía mejoras sustanciales. El mismo debía entrar en vigencia a partir del 1° de enero del siguiente año al de ratificación por todas las jurisdicciones, por lo que como la Municipalidad de Buenos Aires – a partir del año 1994 Ciudad Autónoma – nunca ha dado el sí a las reformas introducidas, aún continúa sin aplicarse. No obstante ello, algunas disposiciones de su contenido son de utilización práctica en casos concretos, por recomendaciones doctrinarias en la materia o por principios de razonabilidad.

Como bien lo indica en sus considerandos, el Convenio Multilateral "resulta necesario para prevenir y evitar las perniciosas consecuencias que se derivan de la doble

o múltiple imposición dentro del territorio nacional por medio de los tributos locales que inciden sobre los ingresos brutos...”.

Si bien este nuevo Convenio es un gran paso hacia la toma de conciencia, en el sentido de la necesidad de revisar el Convenio del año 1977, aún le faltan algunas adecuaciones para que los Fiscos tengan una clara y concreta aplicación de la norma.

3- Objetivo del Convenio Multilateral

El fin o propósito del Convenio se encuentra definido por su ámbito de aplicación: en aquellas actividades interjurisdiccionales realizadas por un mismo sujeto, las cuales, por tratarse de un proceso único y económicamente inseparable que se cumple en más de una jurisdicción, sus ingresos brutos totales pueden ser tomados como base imponible por todas las jurisdicciones donde este sujeto cumple esa actividad. Dichas actividades son las que pueden originar situaciones de superposición impositiva que el Convenio propone evitar y, por ello, resulta razonable que se ocupe sólo y exclusivamente de ellas.

Según el autor Dino Jarach[(4)], se ha recurrido además al Convenio Multilateral para coordinar y armonizar el ejercicio de poderes tributarios autónomos, con el objeto de lograr uno de los principios más importantes en un Estado Federal, que es el hecho que se desarrollen actividades que trasciendan los limites de una de las jurisdicciones políticas en que se divide el país, no debe acarrear al contribuyente mayores gravámenes que los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.

No obstante ello, las normas del Convenio Multilateral no alteran ni modifican las que cada jurisdicción ha dictado respecto del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Lo que se propone es asegurar la equidad en el reparto de las bases imponibles sobre las cuales se tributa el impuesto, para las distintas jurisdicciones. Por lo tanto, una vez distribuidos los ingresos conforme lo prevé el Convenio, se aplicarán las normas del impuesto que en particular cada jurisdicción ha dictado.

Es importante remarcar el ámbito de aplicación del Convenio Multilateral porque como es bien sabido existen dos teorías dadas por la doctrina: convenio sujeto o teoría de la unicidad jurídica, y convenio actividad o teoría de la unicidad económica.

Más allá de la discrepancia en la aplicación de uno y otro criterio, lo cierto es que el Convenio debe entenderse en las actividades interjurisdiccionales y es ahí donde se centra nuestra atención.

4- El instituto de la realidad económica

Previo al desarrollo del tema que motiva el presente trabajo, es necesario volver sobre un principio fundamental del derecho tributario que aquél trae incorporado expresamente en un precepto aún cuando, por ser tal, ello podría resultar redundante, pero que quienes lo suscribieron, consideraron útil afianzar: El instituto de la Realidad Económica.

El artículo 27º del Convenio Multilateral, texto 1977, establece que “en la atribución de los gastos e ingresos a que se refiere el presente Convenio se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen.”

Este artículo mantiene idéntica redacción que el del artículo 23º del segundo Convenio suscripto en el año 1960, y que a su vez se transcribió al artículo 28º del acuerdo del año 1964.

En el artículo 3º del proyecto de Convenio celebrado en Córdoba, el principio de realidad económica es definido con mayor claridad, aunque su pauta directriz -tal como se lo ha titulado-, apunta sólo para los ingresos, dejando de lado los gastos. Así, ese dispuso “para la atribución de los ingresos brutos en función de los parámetros que este Convenio consagra, así como para la recta interpretación y aplicación de sus disposiciones, se atenderá especialmente a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se verifiquen”.

De esta forma, el Convenio contempla un método que, según ha señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, constituye una de las pautas de interpretación y aplicación de las normas tributarias. La C.S.J.N. expresó en sus fallos, que la interpretación de las leyes impositivas debe atenerse al fin de las mismas y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, con prescindencia de las formas y estructuras elegidas por el contribuyente, a fin de lograr la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal.

Refiriéndose al concepto de "realidad económica" específicamente aceptado en los artículos 11º y 12º de la Ley Nº 11.683 - actuales artículos 1° y 2° -, ha señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación(5) que "en el primero de esos artículos se dispone que 'en la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica'. Este enunciado se perfecciona en el artículo 12º, disponiéndose que 'para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, relaciones y situaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes' configurándose la intención legal del precepto en los párrafos siguientes. Tal regulación normativa da preeminencia, para configurar la cabal intención del contribuyente, a la situación económica real, con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas que pueden ser inadecuadas o no responder a esa realidad económica" (Fallos 237:246; 249:256 y 657, consid. 5°; 251: 379; 283:258)".

5- El principio de sustento territorial

Este es un requisito necesario para la distribución de la materia imponible entre las diferentes jurisdicciones.

En efecto, si una actividad se realiza íntegramente en una jurisdicción, sólo dicha jurisdicción podrá gravarla. En cambio, si la misma se realiza en dos o más jurisdicciones, todas ellas podrán gravarla mediante la aplicación de las normas del Convenio Multilateral.

Para poder arribar a la conclusión de que existe actividad en una determinada jurisdicción, se utiliza lo que la doctrina ha llamado sustento territorial. El mismo se entiende que existe cuando el contribuyente realiza en ella alguna actividad concreta y efectiva tendiente a obtener ingresos, o efectúa en la jurisdicción un gasto, lo que hace presumir el desarrollo efectivo de una actividad, el cual necesariamente debe estar vinculado con alguna de las actividades interjurisdiccionales del contribuyente.

Puede observarse como este principio se encuentra contenido en la definición del hecho imponible ya que, para que el Fisco respectivo pueda pretender la aplicación del tributo, la actividad debe haberse ejercido de manera efectiva, física, tangible, en el territorio de que se trate.

6- Las operaciones entre ausentes y su criterio de atribución

El actual Convenio establece en su artículo 2º el modo de calcular la distribución de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos entre las distintas jurisdicciones en las que el contribuyente desarrolla su actividad.

En relación con los ingresos, si bien dicho articulo enumera las posibles formas de llevar acabo la operación (por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios con o sin relación de dependencia), las cuales resultan indicativas de la realización de actividad económica por parte del contribuyente, no especifica en forma concreta la jurisdicción a la cual debe ser considerada como el lugar del que provienen los ingresos.

Tampoco surge del texto del Convenio otra disposición que se refiera a la atribución territorial de los ingresos, excepto en los casos en que las operaciones se formalicen del modo no presencial.

Para este tipo de operaciones se plantea si los ingresos obtenidos por alguno de los medios de comunicación a distancia entre sujetos que se encuentran en distintas jurisdicciones, sin desplazamiento a ellas de quienes las obtienen, deben ser distribuidos

entre las jurisdicciones, o sólo pueden ser gravados por aquellas en que está radicado el sujeto que obtiene los ingresos.

La respuesta la encontramos en el último párrafo del artículo 1º el cual establece que se encuentran comprendidas en las disposiciones del Convenio aquellas actividades que efectúe el contribuyente utilizando cualquier medio para formalizarlas, y las ejemplifica: la correspondencia, el telégrafo, el teletipo, el teléfono y finaliza con un “etc.” dejando implícito otros medios similares. Aclara además que resulta necesario que el contribuyente haya realizado gastos de cualquier naturaleza, inclusive los denominados no computables a los fines del Convenio, y a su vez tengan vinculación con su actividad.

En otras palabras, lo que el Convenio está introduciendo en su redacción para las operaciones entre ausentes, es el principio del “Sustento Territorial”.

No obstante, de su texto puede observarse que evita colocar a las ventas por correspondencia como núcleo del párrafo, y también hacer alusión al sustento territorial, que no es noción pacífica. Adopta un camino diferente, consagrando la presunción “juris et de jure” que, cuando se soporta algún gasto de cualquier naturaleza en la jurisdicción del comprador o prestatario, y aunque dichos gastos no sean computables según el artículo 3º del Convenio, pero se vinculen con actividades interjurisdiccionales, hay en dicha jurisdicción actividad efectiva y por lo tanto sustento territorial suficiente. Vemos como entonces adopta una técnica legislativa utilizada con carácter general en el derecho, entre otras razones por las dificultades existentes en al obtención de pruebas directas.

Es importante tener presente que la redacción del actual Convenio se basa en el fallo de la Corte Suprema "Red Star S.A.I.C. c/Provincia de Entre Ríos" del año 1971. Lo que se intentó fue preservar el principio del sustento territorial tomando como fuente la vinculación de los ingresos originados en ventas por correspondencia con los gastos que el contribuyente efectúa en más de una jurisdicción. Pero esta vinculación se hace de modo indirecto, es decir se vincula a los gastos con la actividad y a la actividad con los ingresos.

Configurada entonces esta modalidad de operaciones y siempre que exista sustento territorial, continúa diciendo el último párrafo del inc. b) del art. 2º que deberá atribuirse el ingreso al domicilio del adquirente del bien, de la obra o el servicio.

Pero es importante advertir que este artículo no realiza definición alguna acerca de que debe entenderse por “domicilio del adquirente” y ante dicha falencia se han dado lugar a diversas interpretaciones, lo cual no es un tema menor porque su falta de claridad hace que se aplique de manera incorrecta las normas del Convenio multilateral. Algunas se resuelven vía normas de carácter general, otras las ha resuelto la Comisión Arbitral de aplicación sólo en casos concretos.

Volvemos entonces a la falta de seguridad jurídica del Convenio Multilateral vigente, que al no contar con una única lectura del mismo, hace que el contribuyente no cuente con reglas precisas para poder distribuir la base imponible entre las distintas jurisdicciones.

A continuación, se enumeran las distintas interpretaciones que se han facilitado para definir el domicilio del adquirente.

6.1- Resoluciones de carácter general

En algunos casos, cuando hay una misma conclusión para un determinado tema o cuando se requiere dejar sentado el criterio de interpretación, el Convenio Multilateral mediante el art. 24º inc. a) le otorga facultad a la Comisión Arbitral para dictar resoluciones.

Dichas normas son de carácter general interpretativas de las cláusulas del Convenio Multilateral, y son obligatorias para las jurisdicciones adheridas.

Para el tema que ocupa el presente trabajo, el caso más reciente donde la Comisión Arbitral ha dejado sentado su criterio de interpretación es el de las operaciones concertadas por correo electrónico. Según el artículo 1º de la Resolución Nº 83/02, la

Comisión Arbitral definió a las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o similares como operaciones entre ausentes.

En este caso, se crea la ficción de que por utilizar el medio de Internet o similar, se configura actividad extraterritorial del oferente que, de concretarse las operaciones, se cumpliría con el principio de sustento territorial en el domicilio del adquirente atribuyendo los ingresos en dicha jurisdicción.

Pero esta interpretación efectuada por la Comisión no define cual es el domicilio del adquirente sino el tipo de operatoria al cual encuadrarle y por ende darle sustento territorial para la atribución del ingreso. Esto puede traer una apropiación incorrecta del ingreso. Como ejemplo, si el adquirente se encuentra de viaje fuera de su domicilio y le emite un correo electrónico al vendedor para que le entregue mercaderías en su depósito. No intervino su domicilio en la concreción de la operación por lo tanto, sería correcto atribuir el ingreso a su domicilio? una complejidad adicional se plantearía si quien efectúa el pedido por Internet es sujeto residente del exterior y nos informa que la mercadería será retirada en el depósito que posee en el país. Esta operación debería considerarse una exportación o debería tenerse en consideración el lugar de entrega?

6.2- Resolución de casos concretos

La aplicación del Convenio Multilateral se encuentra a cargo de la Comisión Plenaria y Comisión Arbitral, estableciéndose en el texto del Convenio y en las respectivas ordenanzas procesales sus funciones y competencias.

Del artículo 24º del Convenio Multilateral se enumera las funciones de la Comisión Arbitral, donde en su inciso b) que prevé que deberá "...resolver las cuestiones sometidas a su consideración, que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos...", resultando sus decisiones obligatorias para las partes en el caso resuelto. Cabe aclarar entonces, que las decisiones dictadas por estos órganos en los casos particulares, no tienen fuerza de interpretación obligatoria para todos los Estados que integran el Convenio Multilateral vigente.

Quedará configurada la existencia de "casos concretos" en los términos del artículo 13º de la Resolución General Nº 17/1983[6], cuando "se acredite que la autoridad tributaria competente ha dictado la correspondiente resolución que configure la 'determinación impositiva'. También se considerará configurado el 'caso concreto', cuando se acredite la existencia de interpretaciones distintas entre dos o más jurisdicciones, para la aplicación del Convenio a una misma situación fiscal".

Para la definición del domicilio del adquirente en las operaciones entre ausentes, tanto la Comisión Plenaria como la Comisión Arbitral han resuelto diversos casos que, como bien se remarcó, son de aplicación concreta, no han tenido una única respuesta, razón por la cual no se cuenta con un único criterio por parte de dichos organismos de aplicación del Convenio, que permita atribuir de manera certera los ingresos de este tipo de operatorias.

A continuación se enumera los distintos criterios que se han adoptado para cada caso en particular.

- Criterio “lugar de concertación de las operaciones”:

La Comisión Arbitral llega a este concepto basándose en los siguientes casos:

- “Indunor c/Provincia de Chaco”[7]. Aquí, si bien la Corte los declaró localmente gravables, en instancia de la Comisión Arbitral, ésta resolvió atribuir los ingresos al lugar de concertación, por presumirse que ese era el momento, en el itinerario total de la actividad y en el lugar en el cual los ingresos se incorporaban como un ingreso efectivo al menos como un derecho para reclamar el pago de ese precio.

- “Unelén SA Agrícola Ganadera Industrial Inmobiliaria”[8]. La firma, dedicada a la cría en todas sus etapas de ganado y producción de cereales, explotaba dos campos ubicados en la Provincia de Buenos Aires y realizaba la venta tanto en la jurisdicción productora como fuera de ella, en el mercado de Liniers a través de consignatarios. Para este fallo, se sirvió de apoyatura la conclusión arribada en el caso Indunor, entendiéndose que debía darse preeminencia al lugar de concertación de la operación que origina los ingresos.

A partir de dichos casos, la Comisión Arbitral los cita en sus resoluciones de carácter particular para aplicar como criterio para la atribución de ingresos, el denominado "criterio de concertación"[9].

- Criterio "utilización económica":

En este sentido se resolvió en el caso "Siderca S.A. c/las Provincias de Chubut, Mendoza y Neuquen"[10]. La empresa era proveedora de material siderúrgico, con administración en Capital Federal, planta industrial en la Provincia de Buenos Aires y realizaba la comercialización en varias jurisdicciones.

La controversia radicó en la jurisdicción a la que le correspondía atribuir los ingresos por las ventas obtenidos por la contribuyente a YPF S.A. Según la firma, éstos ingresos debían ser atribuidos al lugar de concertación de las operaciones, es decir a Capital Federal. Criterio no compartido con los fiscos de Chubut, Mendoza y Neuquen.

Al respecto, la Comisión Arbitral resolvió, mediante Resolución 4/1995, que los ingresos debían ser asignados a la jurisdicción donde va a tener efectos esa concertación independientemente del lugar donde ésta se efectuó. El fundamento para ello fue el principio de la realidad económica introducido en el artículo 27º del Convenio Multilateral vigente. De esta forma se concluye que a los efectos de la concertación se cumple en el lugar donde se utilizan los materiales o se presten los servicios objeto de la misma.

Tanto la firma como el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires apelaron dicho fallo. La Comisión Plenaria no hizo lugar al recurso de apelación, y ratificó lo resuelto por la Comisión Arbitral, aconsejando que la resolución adoptada "se tome en un marco estrictamente particular y concreto, sin que constituya un antecedente válido de aplicación automática para situaciones similares o de características en principio asimilables a la analizada en autos".

Así la Comisión plenaria resolvió la aplicación del principio de la realidad económica del artículo 27º del Convenio Multilateral, a través del cual correspondería

atribuir los ingresos respectivos a la jurisdicción en donde tendrá efectos económicos la operación.

- Criterio “lugar de entrega de bienes por parte del vendedor, prestador o locador”:

En el caso “Miguel Postiglione e hijos SRL c/Pcia. Bs. As.”[11], la contribuyente se dedicaba a la fabricación y reparación de tanques y tambores para combustibles. Según la firma debía tributar como contribuyente local de Capital Federal. Mientras que la Provincia de Buenos Aires, pretendía que aplicara el Convenio Multilateral, dentro del Régimen General y atribuyera los ingresos correspondientes a clientes domiciliados en su jurisdicción ya que la firma efectuaba entregas en dicha Provincia.

Por Resolución Nº 4/1994, la Comisión en este caso en particular resolvió atribuir a los ingresos al lugar de entrega porque consideró que no se trató de operaciones entre ausentes, pero dejó el antecedente para este tipo de casos diciendo que “...la mera entrega de los bienes en otra jurisdicción otorga sustento territorial y torna aplicable el Convenio Multilateral, aunque sea como un gasto atribuible a aquella”. En este caso, sólo se está refiriendo a aquellos sujetos que realizan entregas de bienes en una jurisdicción distinta de la que fueron elaborados.

- Criterio “domicilio del comprador”:

En este sentido la Comisión Arbitral no ha mantenido una única definición para resolver donde atribuir el ingreso.

En el caso “Basf Argentina SA c/Pcia. de Bs. As.”[12], la empresa se dedicaba a la fabricación y comercialización de sustancias químicas, con sede en la Ciudad de Bs. As. y su planta industrial en la provincia de Santa Fe. Según la compañía, debía atribuir sus ingresos al domicilio del adquirente ya que consideraba que realizaba todas sus operaciones entre ausentes.

El Fisco de la provincia de Bs. As. no cuestionó que dichas operaciones son concertadas entre ausentes sino que, atendiendo la realidad económica de los hechos efectivamente realizados y a efectos de atribuir los ingresos, al término de domicilio no debe otorgársele el sentido que se le acuerda en el derecho común sino el de su uso en el campo tributario, esto es el lugar donde se establece el centro de los intereses, que coincide con el lugar donde el contribuyente entrega la mercadería.

Por Resolución Nº 3/2000 la Comisión Arbitral no hizo lugar al planteo de la Provincia de Bs. As., concluyendo que para el tema materia de litigio existe una tradicional y pacífica doctrina que es el de atribuir los ingresos al domicilio del adquirente, y que el propio Código Fiscal de la Provincia establece que el domicilio fiscal es el domicilio de origen, es el real o legal conforme lo legisla el Código Civil.

Vemos como sobre en este litigio, La Comisión Arbitral adoptó para definir el domicilio del cliente el domicilio legal o real del contribuyente.

En el caso “Marítima Challaco SRL c/Pcia. de Tierra del Fuego”, la empresa, con domicilio en la Ciudad de Bahía Blanca, Provincia de Bs. As., se dedicaba al abastecimiento de combustibles y lubricantes a buques que operaban en los puertos argentinos. La operatoria consistía en realizar el pedido por carta fax o teléfono con clientes domiciliados en Capital Federal, y los insumos eran entregados en los buques, que en el caso de autos se encontraban anclados en los puertos de Ushuaia.

Sobre dicha operatoria, la empresa entendía que se trataba de operaciones entre ausentes, por lo que debía asignar los ingresos a la jurisdicción donde se efectúo el pedido, independientemente del lugar de entrega.

En tanto el Fisco de Tierra del Fuego consideraba que debía atribuir los ingresos a su jurisdicción, atento a que ese es el lugar donde los bienes se entregan, con independencia del modo y lugar de concertación o el domicilio legal del vendedor o comprador.

Mediante Resolución Nº 12/2001, la Comisión Arbitral resolvió en favor de la empresa, considerando que el artículo 2º del Convenio Multilateral establece claramente que, a los efectos de atribuir los ingresos, aquellos provenientes de operaciones entres ausentes, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente. Por lo que concluye que el domicilio es aquel desde el cual se efectúa el pedido.

La Comisión Arbitral define entonces para este caso que el domicilio del adquirente es aquel en el cual se efectuó el pedido.

Como puede apreciarse, mas allá de los fundamentos de interpretación para analizar en cada caso en particular al contribuyente, su actividad y el tipo de operatoria realizada, para arribar a una conclusión, la Comisión Arbitral no mantiene una homogeneidad en la definición del domicilio del adquirente para las operaciones entre ausentes. Sin duda alguna, todo es objeto de análisis, pero no podría haber una correcta aplicación de las normas del Convenio Multilateral sin que existiera una norma que cierre en un solo concepto lo que debe de interpretarse.

6.3- Prestaciones de servicios. Criterio de asignación de las operaciones entre ausentes

Esta modalidad de operación es habitual en el caso de prestaciones de servicios, ya que en muchas ocasiones se realizan contrataciones que se inicializan por medio de contactos telefónicos desde una jurisdicción distinta a la que luego se terminará prestando el servicio.

La doctrina infiere para este tipo de ingresos, que se atribuirán a la jurisdicción en que sean efectivamente prestados.

También vemos como en el caso “Telequipos SRL C/Pcia. de Bs. As.”[13] la Comisión Arbitral confirma esta conclusión. El contribuyente que prestaba servicios en la provincia de Bs. As. pero no tenía domicilio en dicha jurisdicción ni había suscripto ahí el contrato. La Comisión Arbitral resolvió para esta situación, que en los contratos entre

ausentes correspondía asignar los ingresos a las jurisdicciones en las que el contribuyente ha efectuado los trabajos, ya que es ahí donde se ha ejercitado la actividad.

A su vez, la Comisión Plenaria de la Comisión Arbitral concluyó en el caso “ESPN SUR SRL c/Provincia de Santa Fe”[(14)], que la atribución de los ingresos debe hacerse en aquella jurisdicción donde ocurra la efectiva prestación del servicio, independientemente de si la operación es llevada a cabo de modo presencial o “entre presentes”. Tratándose de esta última situación, cabe destacar que siguiendo antecedentes obrantes en esta Comisión, el domicilio legal del adquirente u otros regulados por el derecho civil, no son elementos determinantes para la asignación de los ingresos en la medida en que por distintos medios quede acreditara la existencia de otros “domicilios” en los cuales se concreta la efectiva prestación del servicio.

Por lo que vemos, el criterio a adoptar para las prestaciones de servicios es, según la Comisión Arbitral, donde se lleva a cabo la prestación, independientemente de la forma de concertación de la operación. Esta postura se considera acertada ya que es palpable el ejercicio efectivo de la actividad en la jurisdicción donde se realiza la prestación, requisito indispensable para la atribución de los ingresos.

6.4- El Proyecto de Convenio celebrado en Córdoba

Es importante tener presente la postura que han tenido los Fiscos provinciales, cuando elaboraron el proyecto del nuevo Convenio en Córdoba respecto de la atribución de los ingresos para las operaciones entre ausentes.

Ello es así pues, en su artículo 2º lo han dejado redactado en los siguientes términos: “establécese exclusivamente para los ingresos que provengan de operaciones concertadas entre sujetos situados en distinta jurisdicción por correspondencia, teléfono, telégrafo, teles u otro medio de comunicación a distancia, que constituirán materia alcanzada por éste Convenio sólo cuando quien los obtiene haya realizado gastos de cualquier naturaleza en la jurisdicción del domicilio del adquirente, aunque no sean gastos computables a los efectos del artículo 13º, pero siempre que tengan vinculación con las actividades interjurisdiccionales del contribuyente. La inexistencia de dichos

gastos durante dos ejercicios consecutivos, determinará el cese automático de la atribución”.

Del texto tampoco vemos que aquí se haga una clarificación de que debe entenderse por el domicilio del adquirente.

No obstante ello, introduce en su texto la relación en el tiempo que debe existir desde que se efectúa un gasto que le da sustento territorial, hasta que se concreta la operación que genera el ingreso. Aclara que la inexistencia de estos gastos durante dos ejercicios consecutivos determinaría el cese automático de la atribución. Esta aclaración resulta importante ser receptada para una futura modificación al Convenio Multilateral vigente, ya que acota esta ingerencia del gasto sobre el ingreso.

En cuanto a las prestaciones de servicios, deja establecido en cambio que los ingresos se considerarán provenientes de la jurisdicción en que sean efectivamente prestados, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hayan contratado.

7- Propuesta del trabajo

A efectos de tener un único criterio, se considera necesario unificar en un sólo sentido la interpretación para definir el domicilio del adquirente, ya sea vía reforma del Convenio Multilateral vigente o mediante el dictado de una resolución por parte de la Comisión Arbitral de aplicación general.

Partiendo de ello, una vez que se configura la modalidad de operaciones entre ausentes, a los fines de atribuir el ingreso a una determinada jurisdicción se aplica lo que la doctrina hadado en llamar sustento territorial, una ficción donde quien ha efectuado un gasto en la jurisdicción de su contratante, es porque se ha desplazado hacia ella de alguna manera, por sí o por terceros ha ido efectivamente a esa otra jurisdicción para captar, asegurar o promover las operaciones que luego se formalizarán entre ausentes, es decir, sin un contrato escrito y de la distribución de cuyos ingresos se trata.

Así es como de esa presunción se llega a la conclusión de que debe atribuirse el ingreso al domicilio del adquirente del bien, de la obra o el servicio tal como surge del último párrafo del artículo 2º.

Ahora bien, el asunto a dilucidar es que se entiende por domicilio del adquirente. Para dar una respuesta adecuada, deben primar el concepto de realidad económica. Asimismo, los ingresos a atribuir deben resultar de la actividad cumplida en la jurisdicción y en la medida en que tengan una relación de causalidad con la misma.

Por eso la postura que se considera más acertada es la del lugar de concertación de la operación que los origina, la cual además será la causa fuente del acto de la posterior entrega de la mercadería.

En cuanto al concepto de concertación, se considera la postura de relacionar el criterio devengado desarrollada por autor Mario Althabe.

Según sostiene Althabe(15), para determinar cual es el lugar de donde proviene el ingreso, se debe remontar a la sustancia que el término ingreso tiene con relación al impuesto sobre los ingresos brutos. Según el autor, la definición no tiene una aceptación jurídica sino económica que es la de generar un resultado. Este resultado se expresa en un tiempo y correlativamente en un lugar determinado, es decir el “devengamiento” del ingreso.

Para Bulit Goñi(16) resulta correcta esta definición que Althabe realiza de devengamiento para determinar el momento y el lugar en que se cumpla la actividad que origina, para el sujeto, el derecho a la obtención del ingreso indicativo de la jurisdicción a la que tal ingreso debe ser atribuido. También considera que el lugar de devengamiento se asemeja al de “concertación”.

Pero entre ambos autores no hay una misma conclusión del tema, ya que Bulit Goñi utiliza el término “concertación” en su sentido jurídico, es decir el lugar de concertación del contrato, mientras que Althabe(16) considera que debe ser entendido en referencia a la generación de ingresos que se produce el devengamiento. Para este último autor los ingresos deben ser atribuidos a la jurisdicción donde se realiza la entrega de la

mercadería o se ejecuta la prestación del servicio, por ser, en ese lugar, donde tienen origen los ingresos devengados.

Se concluye entonces el lugar de concertación como concepto de devengamiento del ingreso, la postura mas ajustada, ya que resulta ser una forma apropiada de determinar el momento y el lugar donde se lleva a cabo la operación.

8- Conclusiones

En el caso de las operaciones entre ausentes, el Convenio Multilateral vigente prevé que los ingresos se atribuyen al domicilio del adquirente, siempre que exista un gasto de cualquier naturaleza, aunque no sea computable a los fines del mismo, que le de lo que la doctrina ha dado en llamar sustento territorial al ingreso.

Para otorgar dicho sustento territorial, los gastos deben tener una vinculación con las actividades interjurisdiccionales, con la aptitud suficiente para exteriorizar la magnitud o el volumen de la actividad cumplida en cada jurisdicción. El requisito de sustento territorial se verifica cuando el contribuyente realiza en la jurisdicción del adquirente alguna actividad concreta y efectiva, tendiente a obtener ingresos.

Para poder responder al interrogante de cual es el domicilio del adquirente, se debe tener presente el artículo 27º del Convenio el cual dispone que, en la atribución de los gastos e ingresos a los que se refiere, se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen.

La falta de una definición en la redacción del Convenio ha originado controversias entre los contribuyentes y los fiscos adheridos, que se ponen de manifiesto al analizar los casos concretos resueltos por la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria.

Dichas resoluciones a los casos concretos y la doctrina en general han señalado que, en lo que respecta a la identificación del lugar de origen de los ingresos, existen diversos criterios tales como el lugar de concertación de la operación que los origina; el lugar de entrega de los bienes; el lugar del domicilio del adquirente o tomador; y el lugar de radicación de los bienes o prestación de los servicios.

Es interesante destacar, por su aporte doctrinario, que en el proyecto de Convenio celebrado en Córdoba en 1988, el cual no se encuentra vigente por no ser aprobado por todas las jurisdicciones, se da una definición mas acabada de lo es el sustento territorial para este tipo de operaciones.

Del desarrollo del trabajo se desprende la necesidad de una norma aclaratoria al texto del Convenio. Del mismo modo, considerar como pauta a aplicar, que los ingresos deben ser atribuidos al lugar de concertación de las operaciones o en su caso done se ejecuta la prestación del servicio, es la que se ajusta al lugar donde tienen origen los ingresos devengados.

9- Bibliografía y referencias

- Giuliani Fonrouge – Navarrine, “Impuesto a los Ingresos Brutos”. Ed. De Palma.
- Bulit Goñi, “Las reformas al Convenio Multilateral, Breve análisis del régimen Aplicable”. La información, XXXVIII.
- Albrecht, Paulina G, "El derecho penal tributario según la jurisprudencia" - Ed. Ad-Hoc. Págs. 44/5.
- Sitio Web de la Comisión Arbitral.
- Patricia Valeri, “Análisis comparativo del Régimen de Reforma del Convenio Multilateral”, 9º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias.
- Ley Nº 24.548, Régimen transitorio coparticipación Federal de impuestos.
- Convenio Multilateral y sus modificaciones suscripto en la ciudad de Salta, el 18/8/1977.
- Resolución (CA) Nº 2/2009. Ordenamiento de Resoluciones Generales.
- Sanchez Ricciardi, “Reflexiones acerca del Convenio multilateral para impuestos sobre los Ingresos Brutos”, 7º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas.
- Ballesteros, Eduardo, “ Aspectos controvertidos del Convenio Multilateral”, Errepar DTE, T. II pág. 129 y sgtes.
- Grenabuena Silvia R., “Convenio Multilateral: Legislación y casos prácticos”, Ed. Aplicación Tributaria.

---

(1) Punto 1, inciso b) del artículo 9º, Ley Nº 23.548.
(2) Las provincias que adhirieron fueron: Buenos Aires, Catamarca, Córdoba, Corrientes, Entre Ríos, La pampa, Jujuy, La Rioja, Mendoza, Salta, San Juan, Santa Fe, Santiago del Estero, Tucumán, y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.
(3) Bulit Goñi, Enrique. “Las reformas al Convenio Multilateral, breve análisis del régimen Aplicable”. La información, XXXVIII. Págs. 529 y 530.
(4) Jarach Dino, “Curso Superior...”, pág. 385.
(5) Fallo “Kelloggs Co. Argentina S.A.”. CSJN, 26/2/1985.
(6) R (CA) Nº 17/1983, Ordenanza Procesal de la Comisión Arbitral.
(7) Fallo “Sa Indunor CIFIyF c/Prov. De Chaco”. CSJN 13/09/1973.
(8) Fallo “ Unelén SA Agrícola Ganadera Industrial Comercial Inmobiliaria”. T.F. Apel. Bs. As 15/03/1988.
(9) R. (CA) Nº 31/2004. “Asistencia Odontológica Integral S.A”.
(10) R. (CA) Nº 4/1995 del 13/07/1995 y R(CP) Nº 6/1966 del 30/10/1996.
(11) Resolución Determinativa (DPR) Nº 903.
(12) R. (CA) Nº 3/2000, del 27/04/2000.
(13) R. (CA) Nº 8/1994 del 16/09/1994.
(14) R. (CP) Nº 2/2009 del 21/05/2009.
(15) Althabe, Mario y Sanelli, Alejandra P.. “El Convenio Multilateral. Análisis teórico y aplicación práctica”. La Ley 2001.
(16) Bulit Goñi, enrique. “Convenio Multilateral”. Ed. Desalma, 1995.

X L
JORNADAS TRIBUTARIAS

CIUDAD DE MAR DEL PLATA, 17, 18 Y 19 DE NOVIEMBRE DE 2010.

TRABAJOS PRESENTADOS
EN LA COMISIÓN Nº 2

Titulo del Trabajo:
Temas controvertidos en la asignación de ingresos
y gastos en el régimen general

Autor/es:
Dr. Luis M. Halley cabrera
Dr. Raúl E. Karaben

INDICE

Introducción
1. Ámbito de aplicación del Convenio.
2. La distribución de Bases Imponibles entre las jurisdicciones involucradas.
3. Las asignaciones de ingresos y gastos en el régimen general.
3.1. Los diferentes tratamientos de ciertos ingresos y gastos en las legislaciones locales.
3.2. Las decisiones de atribución de Ingresos a las Jurisdicciones para el cálculo del Coeficiente.
3.2.1. La venta de bienes (entre presentes).
3.2.2. La Venta de Bienes referidas en el último párrafo del artículo 1° del C.M.
3.2.2.1. Los gastos referidos en el último párrafo del artículo 1°.
3.2.2.1.1. El Impuesto creado por Ley 25413 y el concepto de gasto que sustenta la sujeción al Convenio de las operaciones del último párrafo del artículo 1°.
3.2.2. La definición de “domicilio del adquirente” a que refiere el último párrafo del artículo 2°, inciso “b” del Convenio Multilateral.
3.2.3. La atribución de Ingresos a las Municipalidades.
3.2.3.1. La constitucionalidad de la aplicación de Tasas Municipales
4. La asignación de Ingresos Brutos provenientes de la comercialización de servicios.
4.1. Casos Especiales de Asignación de Ingresos.
4.1.1 El transporte Internacional originado en el exterior.
4.1.2. Los servicios asociados a la actividad de transporte.
4.1.3. Otras actividades encuadradas como transporte
4.1.4. La distribución secundaria del artículo 13°, primer párrafo.
4.1.5. Empresas constructoras que entregan viviendas totalmente equipadas.
5. Temas controvertidos en la asignación de gastos. Pronunciamientos de los organismos de aplicación.
5.1. La segregación entre Gastos Computables y no computables.
5.1.1 La materia prima adquirida a terceros
5.1.2 Las Regalías Hidrocarburíferas.
5.1.3 La energía Eléctrica.
5.2. La Asignación de Gastos.
5.2.1. Los Gastos de transporte.
5.2.2. La Amortización de los bienes de Uso.
5.2.3. Gastos de llamadas telefónicas:
5.2.4. Los Gastos de transporte y estadía de mercaderías en puertos de Jurisdicción Nacional.
5.2.5. Los Gastos directos e indirectos de exportaciones.

Resumen

Conclusiones

Introducción.

Apartándonos de los juicios de valor sobre su eficiencia, nuestra crítica más frecuente al Convenio Multilateral se circunscribe a la clara insuficiencia de los preceptos en él contenidos para lograr la armonización que pretende alcanzar. Como señala el informe de relatoría, las controversias que constantemente deben dirimir los organismos de aplicación se originan incluso desde la determinación de su ámbito de aplicación.

Como si fuera poca la tarea de los contribuyentes y sus profesionales, los desacuerdos entre las políticas tributarias de las jurisdicciones, y sus criterios claramente diferenciados, hacen que hoy tengamos un convenio con importante evolución en los últimos tiempos, la cual no siempre obedece a criterios estrictamente técnicos, sino muchas veces por pujas entre las jurisdicciones, las cuales pretenden tener para sí una porción mayor de la base imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

1. Ámbito de aplicación del Convenio.

Como dijimos, establecer en qué casos corresponde aplicar las disposiciones del Convenio no es siempre sencillo. No hay duda que –en tanto se perfeccionen todas y cada una de las premisas en detalladas en el artículo 1°- los ingresos brutos provenientes del comercio –sea de bienes o de servicios- que abarque más de una jurisdicción, estará comprendido en las disposiciones en el Convenio.

Sin embargo, también es cierto que entre los casos en los cuales se tenga la certeza de que corresponde aplicar las disposiciones del Convenio, y aquellos otros en que con igual convicción se puede aseverar que no corresponde aplicarlo, hay una extensa zona en las cuales la decisión es más difícil.

Así, podemos identificar en primer lugar los supuestos expresamente incluidos en el artículo 1°:

a. actividades ejercidas por un mismo contribuyente en dos o más jurisdicciones, cuyos ingresos brutos provienen de un proceso único, económicamente inseparable.
b. Operaciones realizadas por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.

Los pronunciamientos de los organismos de aplicación y la doctrina son unánimes en cuanto a que –en estas situaciones- la primera regla de análisis es verificar si hay sustento territorial. Un razonamiento cabal sobre este requisito nos es brindado por la Resolución 39/2006 (John Deere S.A. c/ Municipalidad de Victoria) (1), en la que la Comisión Arbitral señala: *"...la expresión sustento territorial, tan utilizada en esta materia, hace alusión a que sólo son susceptibles de gravámenes las actividades realizadas dentro de cierto territorio, llámese provincial o municipal. Cuando estas actividades se despliegan en más de una Jurisdicción adherida, resulta de aplicación el Convenio Multilateral, y en ese caso, la locución de marras alude a que una parte de esa actividad se desarrolló en cada uno de los territorios, y toda ella en el conjunto. Cuando se vincula a dicha expresión el concepto de gasto, se pretende decir que la realización de un gasto en una Jurisdicción implica haber desplegado parte de la actividad en ella, quedando en consecuencia alcanzado por su potestad tributaria"*.

Bajo estas premisas, las actividades analizadas quedarán comprendidas en las disposiciones del Convenio Multilateral, en tanto se haya verificado la existencia de un gasto que otorgue sustento territorial a la jurisdicción distinta de la de origen del contribuyente.

Hay otras situaciones donde la sujeción al régimen no es tan evidente, como los siguientes supuestos:

c. El contribuyente desarrolla una actividad en más de una jurisdicción, cuyos ingresos brutos provienen de un proceso único, económicamente inseparable. Además, desarrolla una actividad que se cumple estrictamente en su jurisdicción de origen.

Ante situaciones como la descripta, es necesario aclarar el **criterio de sujeción al Convenio:**

En cuanto al criterio de sujeción que pretende establecer el primer párrafo del artículo 1° del Convenio (el Sujeto o la Actividad), la doctrina –como señala el informe de relatoría- no es unánime y, sobre este punto en particular, la actuación de la Comisión Arbitral no ha sido lo suficientemente contundente para despejar el debate. Recordemos que desde el conocido precedente "Iriarte y Cía. S.C.S.", del año 1985 (2) hasta el más reciente "Vedoya, Marcelo" (3), del año 2008 la Comisión Plenaria ha debido rectificar decisorios de la Comisión Arbitral que aplicaron el criterio de "Convenio Actividad".

Hecha esta aclaración, lo cierto es que la orientación prevaleciente en los decisorios de los organismos de aplicación es la de utilizar el criterio denominado "convenio sujeto", con lo cual, en el supuesto bajo análisis, una vez que el contribuyente queda sujeto a las reglas de distribución del convenio, deberá distribuir –con arreglo a alguno de los regímenes en él previstos- la totalidad de los ingresos brutos que obtenga.

La aplicación de este criterio es una creación jurisprudencial, cuyo origen –y único fundamento- es una interpretación del artículo 1° del Convenio. En este punto es conveniente aclarar que creaciones pretorianas de los organismos de aplicación del Convenio hay varias. Dejando de lado las muy respetables discusiones doctrinarias, lo cierto es que dichas instauraciones, en tanto necesarias –en realidad imprescindibles, mientras no se modifique el texto del Convenio- y no se aparten del principio de reserva de ley, no nos resultan reprochables.

d. El caso de las empresas que desarrollan dos o más actividades extrajurisdiccionales totalmente escindibles es asimismo relevante a los efectos del análisis, y fue motivo de un pronunciamiento reciente de la Comisión Arbitral. En el caso concreto "Petrobrás Energía c/ Provincia de Buenos Aires" (4), la controversia se inicia con la impugnación efectuada por el fisco al criterio de asignación efectuado por la actora, quien *"discriminó y diferenció los ingresos y los gastos de cada una de sus actividades a la hora de armar el coeficiente, mientras que la Provincia sostiene que con la totalidad de los ingresos y la totalidad de los gastos de todas las actividades que realiza la empresa debe armarse un coeficiente único"* (Resolución CA 33/2010).

La empresa alegaba que dicho criterio de asignación era congruente *"… con la forma de administrar, controlar y adecuar la rentabilidad y evolución de cada negocio. Sin perjuicio de llevar libros y balances únicos como corresponde a una sociedad anónima, su sistema contable clasifica los ingresos y gastos de cada uno de aquellos negocios"*.

La Comisión Arbitral razonó que *"debe entenderse que los ingresos de las cuatro áreas de negocios provienen de un proceso único y económicamente inseparable, y son aquellas a las que alude el art. 1º del Convenio Multilateral, es decir, las ejercidas por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, y consecuentemente deben atribuirse conjuntamente a todas ellas ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas. Las actividades que ejerce la empresa, aunque sean de una variada gama, no*

son escindibles o separables, precisamente porque a todas ellas las realiza un mismo contribuyente, en cuyo caso, es erróneo elaborar un coeficiente por cada actividad".

e. En el esquema de desarrollo propuesto para el análisis, resta establecer un criterio para aquellas circunstancias en las cuales el contribuyente desarrolla la misma actividad, en más de una jurisdicción, pero cuya calificación como el *"proceso único, económicamente inseparable"*, al que refiere el artículo 1° del Convenio no es evidente. Ejemplo de ello sería un contribuyente que efectúa locaciones de inmuebles ubicados en más de una jurisdicción.

En estos casos, tiene dicho la Comisión Arbitral ("TABLAS ANTONIO S.C.A. c/ Entre Ríos") (5) que *"los ingresos deben atribuirse a la jurisdicción en la cual esté ubicado el bien generador de los mismos"* y que *"... al no existir venta ni servicios prestados, sino una locación llevada a cabo en otra Jurisdicción, deberá atribuirse la materia imponible a la Provincia de ... exclusivamente en función de los gastos".* (CA, RED MEGATONE S.A c/ Santa Fe) (6)

f. En oportunidad de tratar el caso concreto planteado por el Hotel Internacional Iguazú contra la C.A.B.A. (7), el criterio de asignación de los gastos –distribuidos entre las jurisdicciones Buenos Aires y Misiones- no fue controvertido por las partes, ni observado por la Comisión. En cuanto a los ingresos, se ha establecido que corresponde asignar los mismos al lugar donde se prestan los servicios, o sea, íntegramente a Misiones.

Así, queda claro que –en tanto se realicen gastos vinculados con la actividad en más de una jurisdicción- la misma quedará dentro del ámbito de aplicación del convenio, aunque los ingresos sean atribuibles a una sola de ellas.

Sin embargo –como dijimos- si un contribuyente obtiene ingresos atribuibles a más de una jurisdicción, solo estará comprendido en las disposiciones del convenio en la medida que exista sustento territorial, requisito íntimamente vinculado a la realización de algún gasto. Queda claro entonces, que la circunstancia predominante para la aplicación del Convenio es la realización de gastos en más de una jurisdicción.

g. La definición del ámbito de aplicación del Convenio se completa con las ya referidas operaciones del último párrafo del artículo 1°, generalmente clasificadas por la doctrina como "Operaciones entre ausentes".

La Resolución N° 30/2010 (C.A.) ACCINSA S.A. c/Provincia de Santa Fe (8) establece claramente que *"…la finalidad de esta norma es incorporar en el ámbito del Convenio Multilateral a las operaciones en las cuales no se requiere el traslado necesario del adquirente a la jurisdicción vendedora para concretar la operación"*.

Respecto de estas operaciones, en primer lugar, es conveniente adecuar su definición. Señala la Comisión Arbitral en su Resolución 22/2006, ratificada por la Comisión Arbitral en su Resolución 18/2007 "Ambest S.A. c/ Provincia de Buenos Aires" (9) (10) *"Que el Convenio no alude de manera expresa a los contratos entre ausentes, aunque algunos de los medios utilizados para concertar las operaciones puedan serlo, limitándose a decir "…cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso, correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.". Esta circunstancia permite llegar a una primera conclusión y es que el citado párrafo del artículo 1º se refiere sólo a los medios que se puedan utilizar para la concreción de las operaciones, pudiendo serlo entre ausentes o entre presentes, y como atribuir los ingresos provenientes de ellas. Esta afirmación autoriza a sostener que el intérprete debe limitarse a analizar, en cada caso particular, si se trató de una operación por correspondencia, telégrafo,*

teletipo, teléfono, o eventualmente encuadra en el inelegante "etc.", y no si es entre ausentes o presentes".

En segundo lugar, corresponde hacer notar que para que quede comprendida en este precepto, debe cumplirse con el requisito de existencia del gasto, lo que –si bien congruente con la definición del sustento territorial- puede derivar en situaciones insólitas, como veremos en adelante.

2. La distribución de Bases Imponibles entre las jurisdicciones involucradas.

Una vez establecido que los ingresos brutos están comprendidos en el ámbito de aplicación del convenio, es necesario definir la regla de distribución de los mismos. Como establece el primer párrafo del artículo 2°, siempre que no corresponda aplicar un régimen especial, se aplicará el general.

Nuestro análisis se circunscribe al régimen general, puntualmente a las decisiones sobre las asignaciones de ingresos y gastos, las que constituyen una constante fuente de controversias.

Los criterios que aplican los contribuyentes, suelen diferir de los que aplican las jurisdicciones, pero por sobre todo, estas últimas, con el afán de recaudar un poco mas para sus arcas, ha llevado a que la Comisión Arbitral resuelva situaciones complejas no previstas en el Convenio, resolviendo temas que han sido novedosos, por llamarlo de alguna manera.

Lo cierto es que tenemos una gran cantidad de resoluciones de casos concretos los últimos años, que dejan traslucir la conflictividad surgida entre los contribuyentes y los fiscos provinciales, y si miramos la proyección de los últimos 20 años, vemos que esto tiende a agravarse aún mas, fundamentalmente por la rigidez de la coparticipación federal de impuestos, que lleva a las jurisdicciones a buscar recursos en cualquier lugar posible, aún a costa de alterar el equilibrio entre las jurisdicciones.

En este derrotero, ya lo hemos expuestos en otros ámbitos, los contribuyentes aún declarando la totalidad de las bases imponibles y pagando el impuesto resultante, no queda exento de la posibilidad de tener ajustes simplemente por diferencias de criterios de los organismos fiscalizadores, provocando eventualmente pasivos ocultos no deseables en la vida institucional de las empresas.

El comercio electrónico se ha desarrollado de una manera exponencial, y no existen normas en el convenio que contengan previsiones al respecto, quedando una buena parte de este comercio al buen criterio de los contribuyentes o a las decisiones de la Comisión Arbitral, o de los fiscos provinciales, pero que sin lugar a dudas en los próximos años tendremos nuevamente discusiones importantes al respecto.

3. Las asignaciones de ingresos y gastos en el régimen general.

3.1. Los diferentes tratamientos de ciertos ingresos y gastos en las legislaciones locales.

El informe de relatoría refiere un problema cuyo origen se remonta al de la misma ley sustantiva del impuesto, y que radica en que, si bien la doctrina es conteste en que –a los efectos

del cálculo del coeficiente de distribución- deben considerarse los ingresos gravados y los exentos, excluyendo sin embargo a aquellos ingresos provenientes de operaciones que se encuentran fuera del objeto del impuesto, las legislaciones de los fiscos locales frecuentemente establecen diferentes tratamientos para una misma actividad, resultando en consecuencia que puede aparecer como gravada, no gravada o exenta, depende de la jurisdicción de que se trate.

Sobre este punto, la doctrina reseña (v.g. Dalmasio, A.R.- Amor, R. – Pereira, A. F. - Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Convenio Multilateral –. Editorial Tesis – Buenos Aires, 1987) (11) desde antaño al caso particular de las operaciones de exportación. La Resolución General (CA) 44/1993 (12) señalaba –al profundizar en los fundamentos que dieron lugar a la decisión de la Comisión Plenaria en el caso concreto planteado por Swift Armour S.A. (14) - que *"... aunque ello no se refleje en su parte dispositiva, tal resolución estuvo motivada para los casos en que la actividad a liquidarse se ejercitara entre jurisdicciones que no dieran a las exportaciones* un *tratamiento coincidente, sino que unas las consideraran exentas y otras excluidas, sea del hecho o de la base imponibles.*

Que no obstante, estando de acuerdo con lo que solicita la presentante y dado que de hecho ninguna jurisdicción grava a los ingresos derivados de las exportaciones, esta Comisión considera conveniente y útil que el criterio referido sea plasmado para todos los casos para lo futuro, en una resolución general interpretativa que como tal habrá de tener carácter obligatorio para todas las jurisdicciones adheridas al Convenio.

Sobre estos fundamentos, la Comisión Arbitral resuelve que *"...en tanto es decisión de todos los fiscos adheridos que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no recaiga sobre los ingresos provenientes de exportaciones, éstos, así como los gastos correspondientes a ellos, no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible".*

Esta decisión fue posteriormente ratificada por las Resoluciones Generales números 49/94 (13) y 007/2009 (15) de la Comisión Arbitral, y –hasta el año 2006- su aplicación no generó mayores controversias. Ese año, la provincia de Misiones eliminó la exclusión de objeto que beneficiaba a las operaciones de exportación, de modo que esta Resolución, conjuntamente con el criterio del "convenio sujeto", produjo los siguientes efectos:

- Por aplicación del criterio de "convenio sujeto", jurisdicciones como la provincia de Misiones, que grava las exportaciones, se ve privada de gravar la totalidad de las operaciones de exportación efectuadas por los contribuyentes de convenio de su jurisdicción. En efecto, la parte de estos ingresos que, conforme las reglas de distribución del régimen general, correspondan a otras jurisdicciones, seguirán beneficiadas con las exenciones o exclusiones de objeto que establezcan sus legislaciones. Esta conclusión –que ingresos brutos generados en la provincia de Misiones sean exentos por legislaciones de otras provincias- no se altera aún ante el supuesto de que la participación de estas otras jurisdicciones en las operaciones de exportación sea nula.
- Por el mismo motivo, la provincia de Misiones puede gravar la porción de los ingresos brutos provenientes de estas operaciones, obtenidos por contribuyentes domiciliados en otras jurisdicciones provinciales, que resulte de aplicar al total de las mismas el coeficiente unificado de distribución para la jurisdicción. Esta conclusión –que ingresos brutos generados en una provincia, exentos en su legislación, sean gravados por la provincia de Misiones- no se altera aún ante el supuesto de que la participación de la provincia en estas operaciones de exportación sea nula.
- Las Resoluciones Generales mencionadas están vigentes, de modo que ni Misiones puede aumentar su participación en las exportaciones originadas en su jurisdicción (mediante la inclusión –para el cálculo del coeficiente- de los ingresos y gastos provenientes de estas operaciones), ni los contribuyentes domiciliados en otras jurisdicciones pueden, mediante análogo procedimiento, reducir el coeficiente de atribución para Misiones.

Esta cuestión fue analizada por la Comisión Arbitral, en el caso concreto planteado por Pirelli Neumáticos S.A. c/ Misiones (16), en el cual decide rechazar el planteo efectuado por la actora, en tanto pretende modificar los coeficientes de ingresos y gastos. Dicha decisión es fundada en los siguientes argumentos: *"Que el ajuste fiscal realizado por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, tiene su origen en el artículo 30 de la Ley 4255 de dicha Provincia, publicada en el Boletín Oficial del 13 de enero de 2006, que deroga la exclusión del objeto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que beneficiaba a las operaciones de exportación (artículo 128, inciso "d", Ley 2860).*

Que corresponde destacar que los coeficientes unificados determinados por PIRELLI, sin considerar los ingresos y gastos vinculados a las operaciones de exportación, no son cuestionados por el Fisco, los cuales tienen justificación en las disposiciones del artículo 7° de la Resolución General (CA) Nº 2/2009, que establece: "Los ingresos provenientes de operaciones de exportación así como los gastos que les correspondan no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible". Este artículo registra como fuente la Resolución General Nº 44/93 ratificada por Resolución General Nº 49/94 de la Comisión Arbitral.

Que la diferencia de base imponible surge como consecuencia de que la Provincia de Misiones elimina la exclusión de objeto en la Ley del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que existía en dicha jurisdicción para las actividades de exportación.

Que no se observa que la Provincia de Misiones haya violentado las disposiciones del Convenio Multilateral al determinar el ajuste impositivo a que se refiere la Resolución Nº 1622/08, ya que el mismo ha operado en base a los coeficientes unificados que la propia contribuyente calculó y atribuyó a dicha jurisdicción, aplicando la Ley Nº 4255 que establece la gravabilidad de los ingresos provenientes de las exportaciones en la Provincia determinante.

La Resolución concluye que las alternativas de distribución de los ingresos y gastos de exportación propuestas por PIRELLI a los efectos de recalcular los coeficientes unificados deben rechazarse por no encuadrar tal procedimiento en la normativa vigente de los Organismos de Aplicación.

3.2. Las decisiones de atribución de Ingresos a las Jurisdicciones para el cálculo del Coeficiente.

La normativa referida a la atribución de los ingresos: El Convenio, en su artículo 2°, inciso "b", establece que los ingresos deben asignarse a la jurisdicción de la cual provienen que –en el caso de las operaciones del último párrafo del artículo 1°- es la del domicilio del adquirente.

Pese a lo sucinto de la regla de asignación, desde antaño se ha interpretado, estableciendo un criterio pacíficamente aceptado, que los ingresos provenientes de la venta de bienes debe ser asignados a la jurisdicción donde los mismos son entregados, excepto, insistimos, para el caso de las operaciones realizadas conforme los medios mencionados en el último párrafo del artículo 1°.

De igual modo, la interpretación prevaleciente en la doctrina y en los pronunciamientos de los organismos de aplicación es que los ingresos provenientes de la locación de servicios deben ser asignados a aquella jurisdicción en que los mismos han sido prestados.

Por lo expuesto, resulta conveniente analizar las operaciones que impliquen la comercialización de servicios separadamente de aquellas que involucren la venta de bienes, y –dentro de estas últimas- analizar el caso particular de las operaciones usualmente denominadas como "entre ausentes".

3.2.1. La venta de bienes (entre presentes).

Las operaciones entre presentes pueden ser realizadas en el domicilio del adquirente, lo que implica que el vendedor extiende su actividad hasta dicha jurisdicción, o pueden ser realizados en el del domicilio del vendedor, lo que comúnmente se conoce como "ventas en mostrador". Como hemos adelantado, en estos casos corresponde asignar los ingresos a la jurisdicción en la cual los bienes son entregados. La sencillez de esta regla de asignación no ha evitado que se genere un importante número de controversias en las que –esencialmente- se discute cuál es esta jurisdicción.

Los conflictos más recientes se han originado en la impugnación, por parte de fiscos provinciales, del encuadramiento de las operaciones como efectuadas entre partes presentes.

Un significativo número de estas discusiones sobre asignación de ingresos se ha generado respecto de las ventas efectuadas a concesionarios y representantes por las empresas a las que estos representan. En estos casos, las empresas asignaban –predominantemente- sus ingresos a la jurisdicción de origen, en la inteligencia de que era donde se producía la entrega de los bienes. En contraposición, los fiscos, pretendían encuadrar estas operaciones en el último párrafo del artículo 1°.

Lo cierto es que en todos estos casos (QUICKFOOD c/ Misiones (17); ALFACAR c/ Buenos Aires (18); HONDA de ARGENTINA S.A. c/ Córdoba (19); VALTRA Argentina Tractores S.A. c/ Buenos Aires (20)) invariablemente la Comisión entendió que era inconcebible que los compradores se desplazaran hasta el domicilio del vendedor, enviando medios de transporte a miles de Km. de distancia sin tener la certeza de que el proveedor dispondrá de la mercadería que quiere comprar y que esté lista para embarcar.

Profundizando en el razonamiento, la Comisión Arbitral reflexiona que –aún en el caso de existir parámetros de venta y transporte semanales- el comprador tampoco puede tener seguridad de la cuantía de esos bienes y del momento en que habrá de entregarlos.

También fue desechado el razonamiento, citado por los recurrentes en la mayoría de estos casos, según el cual es impropio hablar de "operaciones entre ausentes" en la relación comercial que vincula –por ejemplo- a una terminal automotriz y sus concesionarios. Este argumento fue desechado por la Comisión Plenaria, que como ya habíamos adelantado, eludió la discusión sobre si se trataba de una operación entre presentes o entre ausentes, indicando que el convenio no hacía esta distinción, limitándose a incluir en su ámbito de aplicación a operaciones efectuadas por ciertos medios.

En base a tales consideraciones, la Comisión Arbitral –en pronunciamientos ratificados *in totum* por la Comisión Plenaria- concluyó que previo al despacho, la operación estaba formalizada por alguno de los medios a que refiere el último párrafo del artículo primero, con lo cual corresponde asignar los ingresos a la jurisdicción del domicilio del adquirente.

En sus más recientes pronunciamientos, (Resolución (CA) 43/2009 "ALUAR S.A. c/ Buenos Aires" (21); Resolución (C.A.) N° 32/2010 "Valtra Argentina Tractores S.A. c/ Buenos Aires" (20); Resolución (C.A.) N° 41/2010 "Laboratorios Labbey S.A.I.C. c/ Buenos Aires" (22), entre otros) la Comisión Arbitral ha creído necesario puntualizar que –cualquiera sea la forma de comercialización- los ingresos deben atribuirse a la jurisdicción de donde provienen.

El Organismo, además de ratificar la regla fundamental de asignación, estableció que, cuando los bienes son enviados por el vendedor al domicilio del comprador, los ingresos deben

ser asignados a ésta sin tener otra consideración, es decir si los mismos viajan por cuenta y riesgo del comprador, o lo que es lo mismo que el flete esté a cargo de éste.

En estos pronunciamientos, la Comisión Arbitral ha reiterado que cuando el vendedor conoce precisamente, pues ello consta en el remito, el lugar donde ocurre lugar de entrega de los bienes, esa es la jurisdicción de donde provienen los ingresos en los términos del Convenio Multilateral.

3.2.2. La Venta de Bienes referidas en el último párrafo del artículo 1° del C. M.

Establecido que la operación de venta de bienes se ha realizado por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera, las discusiones giran alrededor de los siguientes tópicos:

- La existencia del gasto referido por la norma, circunstancia cuyo efectivo acaecimiento es indispensable para que la jurisdicción del domicilio del adquirente pueda atribuirse una porción de los ingresos brutos provenientes de estas operaciones.

La eventualidad de que el contribuyente tenga más de un domicilio.

3.2.2.1. Los gastos referidos en el último párrafo del artículo 1°.

La norma en cuestión establece una premisa incontrovertible: Tiene que existir un gasto, aún cuando no sea computable a los efectos del cálculo del coeficiente de distribución. Entonces cualquier gasto, de cualquier monto, a condición de que tenga vinculación con la actividad del adquirente, otorgará derecho a gravar la operación a la jurisdicción del domicilio del adquirente.

Consideremos –como ejemplo- los gastos de llamadas telefónicas. Los Organismos del Convenio (Carvalán Goñi) (23) han ratificado que las llamadas efectuadas por el contribuyente a clientes domiciliados en otras jurisdicciones son gastos computables a los efectos del Convenio.

Con las premisas expuestas, mientras no se efectúen gastos en la jurisdicción, las operaciones no encuadrarán en la norma analizada, pero una simple llamada telefónica –por ejemplo, indicando la forma de efectuar una transferencia de fondos- cambiará totalmente la situación.

No podemos dejar de señalar que el hecho de que cuestiones de máxima relevancia, como la asignación de ingresos –y aún, eventualmente, la sujeción a las reglas del convenio- queden subordinadas a un acto tan trivial como una llamada telefónica, es ciertamente preocupante y refleja una debilidad de la estructura normativa.

Sería recomendable por ello que la normativa se adapte a la clara orientación que se percibe en los pronunciamientos de los organismos de Convenio, tendiente a incluir todas las operaciones efectuadas por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera, en el ámbito de aplicación del Convenio, en el entendimiento de que no es posible efectuar las mismas sin incurrir en algún gasto.

Entendemos que esto es ratificado por la Resolución General (CA) n° 83/2002 (24), en tanto interpreta que las transacciones efectuadas por medios electrónicos, por Internet o sistema

similar, se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1°, y establece una presunción absoluta de que el vendedor o locador, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella.

3.2.2.1.1. El Impuesto creado por Ley 25413 y el concepto de gasto que sustenta la sujeción al Convenio de las operaciones del último párrafo del artículo 1°.

Cuando los compradores de bienes efectúan pagos mediante depósitos en cuentas bancarias de titularidad de sus proveedores, estas transferencias originan débitos en concepto del Impuesto sobre los créditos y débitos bancarios creado por Ley 25413. Este es un tributo que –como establece claramente el artículo 1° de la Ley sustantiva- se hallará a cargo de los titulares de las cuentas bancarias.

Así, resulta indudable que el tributo creado por ley 25413 –en tanto vinculado con las operaciones realizadas con contribuyentes de la jurisdicción de destino- está comprendido en la definición de "...gastos de cualquier naturaleza, aún cuando no fueran computables a los efectos del artículo 3°...." a que refiere artículo 1°, último párrafo, del Convenio Multilateral.

Asimismo, es posible considerar dicho gasto como realizado en la jurisdicción del domicilio del adquirente, en congruencia con el artículo 4° del Convenio Multilateral, en cuanto establece que *"un gasto será considerado como efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle.... aún cuando la erogación que él representa se efectúe en otra"*. En esta línea de razonamiento, si bien el tributo se debita en la jurisdicción en la que se encuentra la sucursal bancaria en la cual el vendedor mantiene la cuenta, el gasto debe ser atribuido a la jurisdicción de domicilio del cliente.

La conclusión antedicha se revela congruente con el criterio asumido por la Comisión Plenaria en el caso "Carvalán Goñi", en el que –recordamos- decidió que los gastos de llamadas telefónicas efectuadas por el vendedor desde su sede a sus clientes, debían ser atribuidos a las jurisdicciones del domicilio de los adquirentes.

3.2.2. La definición de "domicilio del adquirente" a que refiere el último párrafo del artículo 2°, inciso "b" del Convenio Multilateral.

Desde el precedente "SIDERCA S.A. c/ Chubut, Mendoza y Neuquen" (Resolución CA 04/1995) (25), la orientación de las decisiones de los organismos de aplicación del Convenio es la de atribuir estos ingresos –con fundamento en el artículo 27° del Convenio Multilateral- al lugar en que la concertación va a producir efectos.

No podemos olvidarnos del contexto histórico en el cual, por esos años, las autoridades económicas nacionales sugerían a las provincias la derogación del impuesto sobre los ingresos brutos y suplantar el mismo por un impuesto final a las ventas en una única etapa, tendiente a propiciar la gravabilidad con una alícuota mayor, pero en una única etapa, por lo cual el Convenio Multilateral quedaría superado, o por lo menos, debería ser revisado en su totalidad.

Las decisiones tomadas desde ese momento son congruentes con el razonamiento expuesto, por lo cual –finalmente- estamos en condiciones, tomando las expresiones de la Comisión Arbitral en su Resolución N° 38/2010 (C.A.) ESTISOL SA c/ provincia de San Luis (26), de adoptar el siguiente criterio:

"Que tratándose de las llamadas operaciones "entre ausentes", y ante la existencia de diversos domicilios, cualquiera fuere la naturaleza de éstos, debe considerarse domicilio del adquirente según los términos del inc. b) del art. 2º, a aquel en donde se produce la entrega de la mercadería vendida, en tanto sea uno de los domicilios del adquirente, soslayando la consideración de cualquier otro".

Este razonamiento es profundizado en la Resolución 19/2010 (27) en la causa Interpak SA c/San Luis, en la cual la Comisión Arbitral asevera *"Que pensar de otra manera implicaría autorizar a que las empresas, con el simple recurso de tener registrados ciertos domicilios de sus compradores o tener éstos más de uno, inclusive convencionales, puedan orientar la atribución de sus ingresos en la forma que les resulte más beneficiosa o si se quiere, arbitraria"*.

Anteriormente, en la causa LANTERMO S.A. c/ Tucumán (28), la aplicación de este criterio llevó a que operaciones concertadas por teléfono, con un comprador con más de un domicilio (en el caso, sucursales en varias provincias de una cadena de hipermercados), la asignación de ingresos deberá hacerse a las jurisdicciones de las sucursales donde los bienes fueron entregados.

3.2.3. La atribución de Ingresos a las Municipalidades.

La Resolución General 106/2004 (CA) (29) establece que para la distribución de la base imponible intermunicipal del artículo 35°, se aplicarán las disposiciones del régimen general o especial según corresponda, conforme las actividades desarrolladas por el contribuyente.

Esto implica que –cuando corresponda- la asignación de ingresos deberá efectuarse con arreglo al último párrafo del artículo 1° del Convenio. La aplicación de esta regla ha generado un importante número de controversias, de las cuales vale la pena citar las siguientes:

En el caso concreto planteado por Industrias John Deere S.A. contra Municipalidad de Victoria, Provincia de Entre Ríos, la firma denuncia que la Municipalidad considera gravada con la Tasa por Inspección Sanitaria, Higiene, Profilaxis y Seguridad operaciones comerciales realizadas en la Provincia de Santa Fe.

Se trata de ventas directas a productores, que se perfeccionan en la localidad de Granadero Baigorria, ya que su concesionario interviene como agente de compra del adquirente y cobra por dicho accionar una comisión. La facturación se efectúa en la planta industrial, entregándose allí también la mercadería que viaja hasta Victoria por cuenta y riesgo del comprador. Que la empresa no tiene en el Municipio de Victoria ningún bien ni tampoco personal.

En el curso del procedimiento, la Municipalidad le comunica que había constatado la realización de ventas a través de un Concesionario Oficial (Dosba Hnos. SRL) lo que –sustentado en los artículos 1° (último párrafo) 2°, inciso "b" (último párrafo) y 35° (primer y segundo párrafos) del Convenio- motivan la pretensión del fisco municipal.

Entre los agravios expresados por la recurrente, se distingue la calificación de inconstitucional a la ordenanza tributaria, en cuanto prevé para los contribuyentes sujetos al Convenio Multilateral domiciliados en otros Municipios o Provincias, que estarán afectados al gravamen tengan o no local establecido en el Municipio, afectando a quienes realizan actividades dentro del mismo sin tener sustento territorial o local.

La verificada insiste en que no realiza actividad en Jurisdicción municipal de Victoria, pues en su totalidad se lleva a cabo en Granadero Baigorria, lo que significa que la tasa deja de ser tal para convertirse en un impuesto similar al provincial sobre los Ingresos Brutos o nacional que grava la venta, caso IVA.

Que para avalar sus dichos cita jurisprudencia de distintos tribunales y expone en síntesis: a) que no existe local ni sustento territorial donde pueda realizarse la inspección y b) que el servicio de inspección no ha sido prestado, y en consecuencia, no se cumplimenta lo previsto por el art. 35 del Convenio Multilateral y la Resolución Nº 106/04.

Señala que la tasa debe cumplir con requisitos fundamentales que son, la existencia de local o similar, el desarrollo de actividad onerosa, sujeta al poder de policía municipal, cualquiera sea quien la ejerza, y que exista habitualidad.

Alega además que el hecho que la empresa atribuya a Entre Ríos obedece a que así lo estipula el Convenio, ya que la realidad fáctica y jurídica es que la actividad lucrativa que motiva la gravabilidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se realiza exclusivamente en la Provincia de Santa Fe.

En su decisorio, la Comisión Arbitral señala en primer lugar que no le corresponde resolver sobre la legitimidad de la tasa; si se trata de ese tributo o uno distinto; tampoco sobre el régimen sancionatorio local o la eventual inconstitucionalidad de la norma, por ser otros los Órganos a quienes compete el tratamiento de tales cuestiones. De lo dicho se debe entender, por ser una regla propia del derecho, que la tasa es legítima y lo será hasta tanto, quien corresponda, diga lo contrario.

En cuanto al planteo de la accionante, afirma que está centrado fundamentalmente a demostrar la improcedencia e ilegitimidad del tributo, siendo escaso en el tema de mayor interés cual es la eventual sujeción al Convenio Multilateral y en su caso, la respectiva atribución de base imponible.

En cuanto a lo que es materia del Convenio, encuentra evidente que Industrias John Deere S.A. confunde los conceptos de las expresiones “sustento territorial” y “local establecido”.

La expresión mencionada en primer término tiene relación con el ejercicio de la potestad tributaria de cada Fisco. Sabido es que cada uno de ellos ejerce dicha potestad dentro de su territorio y no fuera de él, como lo regulan los códigos tributarios provinciales y municipales al referirse al hecho imponible de los impuestos o tasas que son de interés de la Comisión, pues si fuera distinto se estaría invadiendo una Jurisdicción ajena.

Concluye que la no existencia de local de Industrias John Deere S.A. en la Ciudad de Victoria es un hecho que carece de relevancia. Ello es así porque ese requisito no es exigido por las normas municipales que instauraron la tasa ni por el art. 35 del Convenio Multilateral cuyo penúltimo párrafo de manera implícita, alude a la posibilidad de distribución aunque no haya local.

3.2.3.1. La constitucionalidad de la aplicación de Tasas Municipales

El Dictamen de la Procuradora General de la Nación previo al pronunciamiento de la Corte Suprema en la causa **Laboratorios Raffo SA c/ Municipalidad de Córdoba"** (30) , sentencia del 23 de junio de 2009, señala que:

"... la Corte ha sido categórica al definir la tasa como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general.

Cabe destacar que esta distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que además desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, a poco que se advierta que el art. 9, inc. b), de la citada ley 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos.

Puesta en claro así la naturaleza de la tasa, corresponde analizar si su pago podía ser exigido válidamente por el Municipio a la actora, a la luz de lo ventilado en el sub lite.

Se encuentra fuera de debate que la accionante contaba con un agente de propaganda médica que se desempeñaba en relación de dependencia, cuyo domicilio particular estaba ubicado en la ciudad de Córdoba. La recurrente vendió sus productos en esa ciudad, para lo cual había encargado la distribución a una tercera empresa, pero carecía de local, depósito o establecimiento de cualquier tipo en el territorio del municipio.

En estas condiciones, la Municipalidad fundó su pretensión tributaria de la siguiente manera: "Que el tributo de marras se refiere a una serie de servicios que no deben considerarse en forma aislada sino conjuntamente, y cuyo objetivo es que las actividades lucrativas ejecutadas en su ejido, lo sean en forma ordenada, pacífica, segura y con mutuo respeto de los derechos de cada uno. Esto se hace, ya sea controlando el buen estado de los edificios; coordinando el transporte; ordenando el tránsito y regulando el estacionamiento; denominando, numerando y asignando sentido a las calles y, en general, organizando las reglas básicas para la promoción, ejercicio y progreso de las actividades comerciales, industriales y de servicios que se desarrollan en la ciudad, entre ellas, las cumplidas por el impugnante".

Esta postura municipal se evidencia contraria a todas luces a un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por una extensa y constante jurisprudencia del Tribunal, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente.

Aplicada dicha doctrina a las constancias de autos, queda en evidencia que la pretensión fiscal de la demandada carece de todo ajuste a los principios y reglas desarrollados en el párrafo anterior, los cuales encuentran sustento en el art. 17 de la Constitución Nacional. Por este motivo, es ilegítimo el cobro de la gabela aquí tratada".

No obstante estos pronunciamientos del mas alto tribunal de nuestro país, muchas municipalidades de distintas provincias siguen avanzando pretendiendo aplicar tasas con distintas

argumentaciones, de las mas variadas, sabiendo que determinados contribuyentes no poseen locales en sus municipios. Es realmente grave para una empresa que venda en forma telefónica, por el sistema call-center, que muchas veces no puede identificar el domicilio de sus compradores, que los municipios pretendan distribuir bases imponibles a discreción.

Es entendible las necesidades de los municipios, por la cantidad de servicios que prestan, y por las crecientes demandas de servicios sociales de sus poblaciones, pero esto no es motivo para un canibalismo tributario y la gravedad jurídica de lo que significa el valor seguridad de estar pagando correctamente para las empresas, o dicho de otra manera, la magnitud de los "pasivos ocultos" que podrían generarse como consecuencia de las pretensiones municipales.

4- La asignación de Ingresos Brutos provenientes de la comercialización de servicios.

Esta asignación debe hacerse a la jurisdicción en que los servicios son prestados. En un trabajo recientemente publicado por Luis Manuel Halley Cabrera, *"La asignación de Ingresos para el cálculo del coeficiente de distribución", ERREPAR, doctrina tributaria, octubre 2010"* (31), se ha referido que la aparente sencillez de dicho criterio de asignación no ha evitado que se genere un importante número de controversias, que motivaron intervenciones de los organismos de aplicación. Reiteramos la cita a algunos de ellos.

La Resolución (Hotel Internacional Iguazú c/ C.A.B.A.) (7). Interpretamos que este decisorio ha establecido las siguientes premisas de asignación:

- Los ingresos deben ser asignados al lugar donde los servicios son prestados.
- Los gastos, con arreglo al artículo 2°, inciso "a" y 4° del Convenio.
- Lo más relevante: De acuerdo con esta Resolución, en la prestación de servicios es irrelevante –a los efectos de la asignación de ingresos- que la operación haya sido concertada "entre ausentes".

4.1. Casos Especiales de Asignación de Ingresos.

4.1.1. El transporte Internacional originado en el exterior.

La Comisión Plenaria (Resoluciones 14/2006, *"Transporte Sauer c/ Misiones"* y 24/2006 (32), *"Crucero del Norte c/ Misiones"*(33)) resolvió que para la distribución de los ingresos por transporte de cargas originados en el exterior, ante el silencio de la norma específica –art. 9º-, corresponde la aplicación del Régimen General del artículo 2°. Finalmente, en un pronunciamiento reciente, la Comisión Arbitral asumió este criterio en la causa *("Eice de Argentina S.A. c/ Córdoba"*) (34).

Esta situación, en principio, no es diferente de otras en las cuales el Convenio (v.g., artículos 2° y 13°) prevé la aplicación del régimen general para distribuir los ingresos no atribuidos por un régimen especial. Sin embargo, advertimos las siguientes dificultades.

a- Es una regla general que –para elaborar el coeficiente de distribución- deben segregarse los ingresos y gastos provenientes de las operaciones sujetas a regímenes especiales de distribución, lo que, en la especie, se presenta como una tarea particularmente ardua.

b- En segundo lugar, deberá asignar los ingresos. Tratándose de un servicio, deberá hacerlo al lugar en que los mismos son prestados. La decisión acerca de cuál es la jurisdicción en que son prestados los servicios de transporte originados en el exterior y que, en su trayecto, recorren varias provincias, se presenta como un escollo respecto del cual los pronunciamientos citados no brindan pauta alguna.

Una alternativa que hemos expuesto en trabajos anteriores es que podría distribuirse los gastos, por lo menos, en función de la cantidad de kilómetros que recorre el transporte en cada jurisdicción (como se ha resuelto por ejemplo en los corredores viales). No obstante, el fundamento de la existencia del artículo 9 se sustenta en la imposibilidad constitucional de que existan aduanas interiores y que por el mero tránsito, genere un gravamen en cada jurisdicción, que con la solución arribada por la Comisión Plenaria se habría vulnerado.

Lejos está de solucionarse el problema, al contrario, existen mas dudas que antes. Este tema fue debatido en el 11° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina en septiembre del año 2009, y luego de un interesante debate, las conclusiones revelan que no es posible aplicar el régimen general, recomendando volver al criterio expuesto en el artículo 9.

No nos debemos olvidar que no solamente es una cuestión de cómo distribuir la base imponible, sino también considerar si las jurisdicciones tienen potestades tributarias para imponer actividades desarrolladas fuera del país, donde difícilmente sea defendible su potestad. La provincia de Córdoba claramente ha expuesto en su reglamentación que está fuera del objeto del gravamen el servicio de transporte originado en el exterior con destino a Córdoba.

Lo que se encuentra en juego aquí es el principio de territorialidad, la potestad de gravabilidad de las jurisdicciones, cuál es la extensión del mismo y en que magnitud una jurisdicción puede gravar el transporte internacional, no solamente en cómo debe distribuirse la base imponible.

A esto debemos agregar que en junio del 2010, nuestra Corte Suprema, en la causa Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/Acción declarativa, en la cual se ha hecho lugar al reclamo de la empresa de declarar improcedente la pretensión de la Provincia de Tierra del Fuego, en una causa donde se discutía justamente el alcance del poder tributario de este Estado Provincial, rechazándose la pretensión de poseer jurisdicción tributaria fuera de las tres millas marinas de su plataforma continental.

4.1.2. Los servicios asociados a la actividad de transporte.

En su Resolución 22/2010 (Víctor Masson Transportes Cruz del Sur S. A. c/ Buenos Aires) (35), la Comisión Arbitral ratificó el criterio según el cual corresponde segregar los ingresos específicamente provenientes de la actividad de transporte, y distribuir los demás –en tanto no tengan previsto un tratamiento especial- con arreglo a las disposiciones que rigen el régimen general.

Lo relativamente novedoso en el caso fue la controversia suscitada en torno al servicio de logística asociado al de transporte que prestaba a sus clientes. Este servicio se caracteriza por poseer en stock mercadería de propiedad de los clientes, para luego proceder a preparar los pedidos y realizar el transporte y entrega de la misma siguiendo las indicaciones de dichos clientes.

Como adelantamos, la Comisión resolvió *"...que como conclusión de lo expuesto, conforme a los antecedentes que obran en autos, surge que la actividad principal de VICTOR MASSON TRANSPORTES CRUZ DEL SUR S.A. es la de transporte de carga terrestre por automotor, por lo que los ingresos deben distribuirse con ajuste al Régimen Especial previsto por el artículo 9º del Convenio Multilateral. Que por otra parte, aquellos ingresos que no forman parte de la actividad de transporte (seguros, otros ingresos operativos y los que tienen origen en la logística que presta la empresa) deben distribuirse con arreglo al artículo 2º del Convenio Multilateral.*

4.1.3. Otras actividades encuadradas como transporte.

Es de destacar que luego de que la Comisión Plenaria sancionara la Resolución General Nro 07/2009, en la cual restableció el criterio de aplicación del artículo 9 del Convenio Multilateral a la actividad de traslado de gas por gasoductos, lejos de terminarse el problema, surgen nuevas dudas en relación a otras actividades.

La actividad de "transporte de energía" a través de las redes eléctricas, podrían válidamente ser encuadradas en estas previsiones, teniendo en cuenta de que la energía es considerada "una cosa" y por lo tanto tener el mismo tratamiento. Es mas, las mismas argumentaciones expuestas por Transportadora de Gas del Norte podrían aplicarse el tratamiento de el transporte de energía, y no como hoy, que es tratada como encuadrada en el régimen general del artículo 2.

4.1.4. La distribución secundaria del artículo 13°, primer párrafo.

Al decidir sobre el caso concreto planteado por SEAGRAM DE ARGENTINA S.A. (36) (37) contra una determinación de oficio practicada por la provincia de Buenos Aires, la Comisión Arbitral (Resolución 1/2009, ratificada por Resolución 27/2009 de la Comisión Plenaria), estableció precisiones para la aplicación de las disposiciones del artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral respecto a la distribución del 15% entre las jurisdicciones en que se comercializa el producto.

El motivo del ajuste –con relación a la aplicación de las disposiciones del Convenio Multilateral- obedece exclusivamente a que se excluyó a la Provincia de Mendoza (productora de las mercaderías) de la distribución del 15%, por considerar que en ella no se comercializan los productos que hubieren salido por su venta fuera de ella.

Los organismos de aplicación razonaron que *"... tal como reza la disposición legal de aplicación al caso, para participar de la distribución secundaria, deben darse todas y cada una de las condiciones allí previstas, entre ellas, que las mercaderías sean vendidas fuera de la jurisdicción productora....Que en el caso particular de las presentes actuaciones, aquellos ingresos generados por ventas dentro de la misma jurisdicción donde los productos fueron elaborados, no deben encuadrarse en el Régimen Especial de atribución previsto en el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral. En efecto, el mismo resulta inaplicable, toda vez que no se cumple con la exigencia por él prevista de que los productos salgan de la jurisdicción productora para ser vendidos fuera de ella. En consecuencia dichos ingresos deben ser distribuidos conforme al Régimen General previsto en el artículo 2º del Convenio Multilateral.... Que por lo mismo, no corresponde incluir a la jurisdicción productora en la distribución del 15% previsto en el artículo 13*

primer párrafo del Convenio Multilateral dado que no se cumple con las exigencias en él contenidas para que ello sea posible.

Implicancias de esta resolución:

De acuerdo con el criterio expuesto en la Resolución comentada, el procedimiento de atribución del primer párrafo del artículo 13° responde a la siguiente secuencia:

1- Segregar los ingresos obtenidos por las operaciones efectuadas en los términos del primer párrafo del artículo 13° (despachadas fuera de la jurisdicción productora).
2- Distribuir los ingresos por ventas dentro de la jurisdicción con arreglo al régimen general.
3- Efectuar la atribución secundaria del artículo 13, primer párrafo (distribución del 15% de los ingresos) entre las jurisdicciones en las que se efectúa la comercialización, con arreglo al régimen general, excluyendo a la jurisdicción productora.

Consideremos que la empresa ejerza actividades en cinco jurisdicciones, y que para las operaciones efectuadas bajo el régimen general, aplique los siguientes coeficientes:

JURISDICCION	**C. Unificado**
MENDOZA	0,5000
SAN JUAN	0,2000
BUENOS AIRES	0,1000
CAPITAL FEDERAL	0,1000
MISIONES	0,1000
TOTAL	**1,0000**

Entonces, de acuerdo con la regla de análisis establecida en la resolución comentada, para las operaciones realizadas en los términos del primer párrafo del artículo 13, la distribución (de la diferencia entre el precio de venta y la atribución directa a la jurisdicción productora) por el régimen general **deberá hacerse con otros coeficientes, calculados para ese único efecto, y que resultarán de excluir a la jurisdicción productora**. Para el caso:

JURISDICCION	**Coeficiente Art. 13 1er P.**
MENDOZA	
SAN JUAN	0,4000
BUENOS AIRES	0,2000
CAPITAL FEDERAL	0,2000
MISIONES	0,2000
TOTAL	**1,0000**

4.1.5. Empresas constructoras que entregan viviendas totalmente equipadas.

La Comisión Arbitral tuvo oportunidad de tratar el caso en el cual empresas constructoras comercializan viviendas totalmente equipadas para su uso. (Resolución 14/2009, “Grupo Farallón Desarrollos Inmobiliarios S.R.L. c/ Buenos Aires”) (38).

Al tratar el caso, convalidó el criterio de distribución empleado por la contribuyente, que segregaba aquellos ingresos que provenían de la venta de la denominada "línea blanca" (electrodomésticos, bienes muebles nuevos, etc.) y los distribuía por el régimen general.

La pretensión de la Provincia de Buenos Aires –desestimada por la Comisión Arbitral- era la de distribuir la totalidad de los Ingresos por el régimen especial del artículo 6°, razonando que *"tuvo especialmente en cuenta que se está en presencia de una sola e inescindible operación, producto de una única e inescindible actividad que consiste en el desarrollo de un emprendimiento urbanístico en función al cual se produce simultáneamente la venta de los lotes pertenecientes a las áreas residenciales así como la cesión del uso y goce de los espacios circulatorios y de esparcimiento, que se exterioriza en la cesión de las acciones pertenecientes a la Asociación Civil que se encarga de la organización y administración de los mismos"*.

5. Temas controvertidos en la asignación de gastos. Pronunciamientos de los organismos de aplicación.

5.1. La Segregación en gastos computables y no computables.

En su Resolución 6/07 (Gillette Argentina SA) (39) la Comisión Plenaria se pronunció indicando que los gastos computables deben ser aquellos 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.

Dicha resolución remarca que el hecho de que un concepto no esté expresamente contemplado como no computable en el art. 3 del CM no da lugar automáticamente a que deba entenderse como computable.

El criterio, reiterado en posteriores pronunciamientos de la Comisión Arbitral (v.gr. Resolución Nº 45/2009 CA), es que las enumeraciones efectuadas por el art. 3º del Convenio resulta taxativa, y que los gastos son computables cuando:

- Se originan en el desarrollo o ejercicio de la actividad del contribuyente.
- Son relevantes para determinar su volumen o magnitud.
- Demuestren vinculación a una jurisdicción determinada,

Análogamente, los gastos serán no computables cuando

- No se originan en el desarrollo de la actividad del contribuyente, sino en la actividad de otros agentes económicos,
- Se originan en la actividad del contribuyente, pero no son aptos para determinar la magnitud de la actividad desarrollada en alguna jurisdicción.

5.1.1. La materia prima adquirida a terceros.

En el caso concreto planteado por SHELL C.A.P.S.A c/ Provincia de Buenos Aires, (Res. 045/2009) (40) la Comisión Arbitral profundiza en la calificación de la materia prima como costo no computable, señalando que:

"... el Convenio Multilateral consideró no computables aquellos gastos que no significan una actividad específica del sujeto, sino que lo son de un tercero, y así enumera como tal, entre otros, al 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... sin perjuicio de lo expresado precedentemente, se considera que el hecho de que el

producto es de propia producción, en principio, invalida la posibilidad de que puedan incluirse dentro de los no computables en razón de que ellos han sido obtenidos como resultado de la actividad desarrollada por la empresa. Que en este sentido, la norma es precisa cuando establece: "El costo de la materia prima adquirida a terceros…", dentro de los gastos no computables".

No obstante, la Provincia de Buenos Aires basa su incorporación a la base de percepciones bancarias a las empresas que adquieren mercaderías en dicha jurisdicción, con el agravante de que se calcula el impuesto sobre todos los depósitos bancarios de todo el país, simplemente por realizar "compras" en la misma.

Esto ha provocado como reacción que algunos contribuyentes decidieran comprar sus materias primas a empresas con domicilio central en la Ciudad de Buenos Aires o en otras jurisdicciones, perjudicando seriamente a las empresas de la Provincia de Buenos Aires.

Es grave que una jurisdicción imponga percepciones sobre hechos que no generan bases imponibles porque el resultado es la existencia de apropiaciones indebidas de ingresos, dado que provoca grandes saldos a favor a esos contribuyentes, acarreando trámites innecesarios solicitando las devoluciones de dichos saldos, por impuestos inexistentes.

Debería, la Comisión Arbitral, establecer restricciones en este sentido, dado el daño que provoca a los agentes económicos.

5.1.2. Las Regalías Hidrocarburíferas.

En su Resolución 28/2009 (41), la Comisión Arbitral debió resolver una controversia entre YPF S.A. y la Provincia de Salta, centrada en determinar si corresponde encuadrar como gasto computable a que se refiere el artículo 3º del Convenio Multilateral los montos pagados por regalías hidrocarburíferas para determinar el coeficiente de distribución de base imponible.

El pronunciamiento concluyó que *"... dichas erogaciones son gastos computables, pues se encuentra entre aquellos que permiten cuantificar debidamente la actividad desarrollada en las provincias, de manera de resultar conducentes para lograr el objetivo que persigue el Convenio Multilateral que es atribuir base imponible a las jurisdicciones en función de la actividad ejercida en cada una de ellas.*

Que en tal sentido, cabe destacar que la relación entre el monto de las regalías pagadas es directamente proporcional al grado de actividad desplegada, por lo cual, a mayor actividad mayor será el gasto por tales conceptos".

5.1.3. La energía eléctrica.

En su Resolución N° 43/2009, (21) recaída en el caso concreto *"ALUAR ALUMINIO ARGENTINO S.A.I.C. contra la Provincia de Buenos Aires"*, la Comisión Arbitral señalaba que:

"Para que un gasto pueda ser encasillado como incluido en el concepto de materia prima previsto como no computable en el inciso a) del artículo 3º del Convenio, se deben cumplir acabadamente con los requisitos allí consignados. Cuando sea materia prima debe adquirirse a

terceros, debe estar destinada a la elaboración y debe tratarse de un bien que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado.

Que la definición de "incorporado físicamente" significa que se confunde con el producto que se está elaborando, mientras que el término "agregado" es que se añade al producto, no se confunde con él pero forma parte del mismo, siempre haciendo referencia a un bien material.

Que la energía eléctrica puede ser considerada un bien tal como surge del artículo 2311 del Código Civil, pero ese bien se consume en el transcurso del proceso industrial, sin que se incorpore ni se agregue físicamente al producto terminado...

Que por lo antes expuesto, se considera que este tipo de bienes, que no son cosas, aunque le sean aplicables las disposiciones que el Código Civil prevé para ellas, no se encuentran incluidos en aquellos gastos que menciona el artículo 3º del Convenio Multilateral como una materia prima, y con más razón desde el momento en que no se ha probado que dicho bien, utilizado en el proceso de producción, se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado que, como se ha dicho, es un condicionamiento excluyente para que dicho "gasto" pueda encuadrarse como no computable.

Que respecto al resto de los gastos .... le son aplicables las consideraciones vertidas con relación a la energía eléctrica, es decir que para ser considerados como no computables deben reunir la totalidad de los requisitos exigidos por la norma: Que sean materias primas adquiridas a terceros y que se incorporen físicamente al producto terminado, situación que, conforme a las manifestaciones de la firma recurrente no se cumple, motivo por el cual deberían ser considerados como gastos computables en la medida que no cumplan con dichos requerimientos".

No obstante esta solución, que consideramos correcta de parte de la Comisión Arbitral, no agota la discusión en cuál es el límite a la incorporación física de bienes en las actividades de producción, ya que esto está resuelto para un caso en particular, y fundamentalmente para la energía eléctrica, pero existen múltiples actividades de procesos complejos que no sería tan sencilla la solución.

5.2. La atribución de los gastos. Casos especiales.

5.2.1. Gastos de transporte.

La Resolución General 007/2006 (CA) (42) establece que los gastos de transporte a que hace referencia el último párrafo del artículo 4º del Convenio Multilateral (*"Los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible"*), se distribuirán considerando cada una de las operaciones.

En el caso concreto planteado por RICARDO NINI S.A. c/ la Provincia de Buenos Aires (43), se discutió la correcta aplicación del art. 4º del Convenio Multilateral y la aplicación de la Resolución General (CA) Nº 7/2006.

Que la empresa ha distribuido los gastos por fletes en partes iguales entre las jurisdicciones en las que se encuentra inscripta, por entender que ese es el alcance establecido por el artículo 4º del Convenio Multilateral que transcribe

Que la Provincia de Buenos Aires pretende aplicar el tributo según lo establecido en la Resolución General citada al período diciembre de 2003, sin tener en cuenta que dicha norma entró en vigencia el 01/01/2007, con lo cual se vulnera la esencia del Convenio y la prohibición de establecer tratamientos diferenciales.

La Provincia de Buenos Aires contesta que el gasto de transporte que prevé el último párrafo del art. 4º del Convenio Multilateral debe distribuirse entre las jurisdicciones en las que tiene lugar el origen y el destino del transporte –aclarando que este ha sido criterio inveterado de dicha jurisdicción- y no como lo hizo el contribuyente.

En su Resolución 35/2008 (43), la Comisión Arbitral decidió desestimar los argumentos de la accionante, fundamentando:

"Que en el año 2006, mediante el dictado de la Resolución General Nº 7/2006, se dispuso interpretar que los gastos de transporte a que hace referencia el último párrafo del artículo 4º del Convenio Multilateral, se distribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones en las que se realice el transporte, considerando cada una de las operaciones, razón por la cual, de acuerdo a tal norma, le asiste razón a la Provincia accionada.

Que tal resolución dispuso su vigencia a partir del 1º de enero de 2007. La fiscalización está referida al mes de diciembre de 2003, y según el accionante la Provincia se habría amparado en un dictamen técnico del año 1993, pero que en una fiscalización anterior se expidió en el mismo sentido que el contribuyente.

Que la Resolución General tiene carácter interpretativo, en cuyo caso válidamente pudo pensarse, siguiendo doctrina dominante, que ella, si bien aparece en el mundo jurídico en una fecha determinada y rige de ahí en más, también es cierto que resulta de aplicación para los casos que hubieran ocurrido con anterioridad desde el nacimiento de la norma que interpreta, siempre, por supuesto, que no medie cosa juzgada o contradiga una norma de mayor jerarquía, circunstancias éstas que no se observan en la causa.

Que el hecho de que la Provincia de Buenos Aires haya efectuado una determinación con posterioridad al dictado de una resolución interpretativa, aunque referida a períodos fiscales anteriores al dictado de esta última, y que en ella plasme un criterio coincidente, no parece irrazonable y no debería merecer tacha alguna pues en opinión de esta Comisión no violenta derechos del contribuyente. Que más dificultosa sería la situación que pudiera plantearse en la hipótesis de una determinación que no concuerde con la interpretación dictada.

A pesar de los años transcurridos del Convenio, surgen casos como éste, que se puede entender la existencia del mismo por el volumen de los comprobantes a procesar y las dificultades prácticas en poder asignar correctamente a cada jurisdicción a la que corresponde el gasto, aunque hoy con los medios informáticos que se poseen, no deberían existir inconvenientes.

5.2.2. La Amortización de los bienes de Uso.

La Resolución General 008/2008 (44) de la CA establece que, a los efectos de determinar el coeficiente de gastos conforme a las disposiciones del artículo 2º del Convenio Multilateral, **la distribución de la amortización de bienes de uso**, cuando dichos bienes sean utilizados en forma conjunta en mas de una jurisdicción, deberá efectuarse **en proporción a los ingresos que se atribuyan exclusivamente a cada una de las jurisdicciones donde ellos son utilizados**, en

el ejercicio comercial que sirve de base para el cálculo del coeficiente respectivo, y que esta disposición será de aplicación para la determinación de los coeficientes que se apliquen a partir del período fiscal 2009.

Queda claro que si un bien es utilizado solamente en una de las jurisdicciones, solamente es asignable el gasto a la misma, siendo la distinción de la RG 08/008 específicamente cuando un bien es utilizado en forma indistinta en mas de una jurisdicción.

5.2.3. Gastos de llamadas telefónicas:

CARVALÁN GOÑI Carlos Augusto plantea caso concreto contra la Provincia de Buenos Aires. En lo que nos interesa en este punto, la controversia se centra en la atribución de gastos de teléfono.

Al resolver el planteo, la Comisión Plenaria (Resolución 2/2007) (23), señalaba:

"... en lo que hace al gasto por llamadas telefónicas del vendedor a sus clientes ubicados fuera de la Provincia de Buenos Aires, la situación merece un análisis más profundo puesto que el servicio que se recibe de la empresa prestataria de teléfonos trasciende a más de una Jurisdicción y, además, tales gastos, son producto de la actividad de comercialización que el contribuyente realiza con la intención de captar el ingreso de otras Jurisdicciones a través de la operatoria de venta telefónica, por lo que corresponde establecer en qué Jurisdicción se consideran soportados los mismos con independencia del lugar dónde se paguen las facturas o de aquél desde el que se efectúa el llamado.

Que, tal análisis, procede con independencia de la magnitud que asuman los gastos telefónicos, la que determinará su incidencia en el cálculo del coeficiente unificado".

5.2.4. Los Gastos de transporte y estadía de mercaderías en puertos de Jurisdicción Nacional.

LIBERTAD S.A. (45) expresa que se dedica a la comercialización de productos de consumo masivo, con sede administrativa en la Ciudad de Córdoba y sucursales en varias Provincias. No tiene bocas de expendio en la Ciudad de Buenos Aires, ni oficinas, comisionistas, compradores ni realiza ninguna clase de gasto en dicha ciudad.

La fiscalización entendió que no correspondía que la empresa no haya considerado como gasto en la **Ciudad de Buenos Aires** a los fletes de transporte de mercaderías importadas que ingresan al puerto de Buenos Aires y los gastos en concepto de estadía, por lo cual sumó los mismos a los gastos declarados como correspondientes a ella, modificando así los coeficientes unificados aplicables a los años 2001 a 2006.

La contribuyente afirma que el puerto de la Ciudad de Buenos Aires es de jurisdicción nacional, por lo que mal puede pretenderse que los gastos que allí se ocasionen generen sustento territorial en la mencionada ciudad.

Señala que estos costos –en el impuesto a las Ganancias- integran el valor de incorporación al patrimonio de las mercaderías. Ergo, estos gastos no son computables, pues de conformidad con lo dispuesto por el artículo 3° del Convenio Multilateral, a los fines de la determinación de los coeficientes unificados "no se computarán como gasto el costo de las mercaderías en las actividades comerciales".

La Comisión Arbitral, en su Resolución 18/2008, desestimó los argumentos esgrimidos por el recurrente, razonando que: *"... el inciso a) del artículo 3° mencionado, define con suficiente claridad que se considera costo, en especial para las actividades industriales, y exige que para ser considerado como tal, se trate de un bien de cualquier naturaleza que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado.*

Que la Comisión Arbitral ya se expidió en el mismo sentido mediante Resolución Nº 41/2007 (CA).

Que en cuanto a los dichos de la recurrente de que la Ciudad de Buenos Aires es una jurisdicción de mero tránsito, se coincide con lo manifestado por la jurisdicción en el sentido de que en los hechos el traslado de las mercaderías a su destino final se produce con una interrupción producto de una serie de tareas que se realizan en su ámbito, como la recepción y organización de las mercaderías, almacenaje y/o estadía en depósitos fiscales, para luego sí iniciar el traslado en otro medio de transporte, servicios que producen erogaciones.

Que en cuanto a la potestad tributaria de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en jurisdicción del puerto de la misma, es un tema que escapa a la competencia de la Comisión Arbitral.

5.2.5. Los Gastos directos e indirectos de exportaciones.

SAF Argentina S.A. (46) recurre una determinación de oficio efectuada por el fisco de la **Ciudad Autónoma de Buenos Aires**, que ha modificado sus coeficientes de gastos.

El contribuyente, para calcular el coeficiente, ha excluido los gastos directos de comercialización correspondientes a las exportaciones.

El fisco entendió que correspondía excluir del cálculo tanto los directos como los indirectos, y para calcular la totalidad de los gastos vinculados con las exportaciones, ha relacionado los ingresos por exportación con los ingresos totales, y ha aplicado este coeficiente al total de los gastos.

Mediante Resolución 47/2008, la Comisión Arbitral estableció:

"Que en lo que se refiere a la exclusión de los gastos de exportación a los fines de la determinación del coeficiente respectivo, es de aplicación lo dispuesto por el artículo 7º de la Resolución General Nº 1/2008 que dice: "Los ingresos provenientes de operaciones de exportación así como los gastos que les correspondan no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible".

Que como se observa en la presente causa, no hay un único criterio en la aplicación de dicha norma puesto que mientras la accionante considera que no son computables

exclusivamente los gastos "directos", el Fisco entiende que también se encuentran en esa situación los "indirectos".

Que si lo que está excluido o exento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos son las exportaciones, es razonable que no se computen todos los ingresos y gastos que tengan relación con las mismas, inclusive los llamados gastos "indirectos".

Que en cuanto a los gastos comunes a los dos tipos de ingresos -locales y de exportación- es razonable, a los efectos del cómputo de coeficiente, proporcionarlos en función de los ingresos provenientes de ventas locales y de exportación".

RESUMEN FINAL:

Cuando analizamos al ámbito de aplicación de las normas específicas del Convenio Multilateral, establecer en qué casos corresponde aplicar las disposiciones particulares del Convenio no es siempre sencillo.

En cuanto al criterio de sujeción que pretende establecer el primer párrafo del artículo 1° del Convenio (el Sujeto o la Actividad), la doctrina –como señala el informe de relatoría- no es unánime y, sobre este punto en particular, la actuación de la Comisión Arbitral no ha sido lo suficientemente contundente para despejar el debate.

Una vez establecido que los ingresos brutos están comprendidos en el ámbito de aplicación del convenio, es necesario definir la regla de distribución de los mismos. Como establece el primer párrafo del artículo 2°, siempre que no corresponda aplicar un régimen especial, se aplicará el general. Nuestro análisis se circunscribe al régimen general, puntualmente a las decisiones sobre las asignaciones de ingresos y gastos, las que constituyen una constante fuente de controversias.

El informe de relatoría refiere un problema cuyo origen se remonta al de la misma ley sustantiva del impuesto, y que radica en que, si bien la doctrina es conteste en que –a los efectos del cálculo del coeficiente de distribución- deben considerarse los ingresos gravados y los exentos, excluyendo sin embargo a aquellos ingresos provenientes de operaciones que se encuentran fuera del objeto del impuesto, las legislaciones de los fiscos locales frecuentemente establecen diferentes tratamientos para una misma actividad, resultando en consecuencia que puede aparecer como gravada, no gravada o exenta, depende de la jurisdicción de que se trate.

Como consecuencia de que hay jurisdicciones que gravan las exportaciones de bienes, y la Comisión Arbitral tiene resuelto que los ingresos de las mismas, como también los gastos directos e indirectos deben ser eliminados de la construcción del coeficiente unificado de distribución, estas jurisdicciones se ven privadas de percibir en la distribución de la base imponible la porción correspondiente a las mismas, aún cuando estén gravadas, situación a la que debe encontrarse una solución a fin de evitar futuros conflictos con estas jurisdicciones.

Las situaciones de cómo deben ser tratadas y a qué jurisdicción asignar los ingresos en los casos de ventas entre presentes y ventas entre ausentes, continúa generando importantes controversias, supeditado a esta cuestión de que solamente se habilita una jurisdicción cuando se realiza un gasto. Si bien, en algunos casos, como es el gasto de transporte, ya ha quedado superada esta discusión, todavía quedan problemas no abordados, como son los gastos de publicidad, o el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios.

Desde el precedente “SIDERCA S.A. c/ Chubut, Mendoza y Neuquén, la orientación de las decisiones de los organismos de aplicación del Convenio es la de atribuir estos ingresos –con fundamento en el artículo 27° del Convenio Multilateral- al lugar en que la concertación va a producir efectos. En otros términos, se ha dado un giro en la asignación de los ingresos teniendo como base el destino y su utilización económica, mas allá de los domicilios declarados por los contribuyentes, tendientes a la utilización del concepto de la realidad económica.

No menor es el problema existente con las aspiraciones de los fiscos municipales, que pretenden el pago de tasas tengan o no habilitaciones en dichos municipios, y donde el Convenio Multilateral en su artículo 35 limita de manera significativa las pretensiones municipales.

Fallos emblemáticos como John Deere o Laboratorios Raffo SA exponen una parte de esta realidad, donde a diario vemos como muchos municipios inician a contribuyentes de extrañas jurisdicciones, o sin habilitaciones, importantes ajustes pretendiendo recaudaciones que no siempre les corresponde.

Es cierta la necesidad de los municipios de fondos para atender a sus fines, pero también es cierta la limitación constitucional a esas aspiraciones.

La asignación de los ingresos en el caso de las prestaciones de servicios, en el cual se ha resuelto que deben ser asignados a las jurisdicciones en las que dichos servicios son prestados, sin importar que sean operaciones entre ausentes o presentes, si bien es una definición, no por ello podemos dejar de advertir que la Comisión Arbitral ha hecho un distingo donde el convenio no distingue.

El transporte internacional con inicio del viaje en el exterior, mas allá de las consideraciones de las potestades tributarias para gravar este tipo de servicios por parte de las jurisdicciones, en donde se ha resuelto que debería aplicarse el régimen general del artículo 2, y no la asignación prevista en el artículo 9, no podemos decir que sea un capítulo cerrado, sino por el contrario, consideramos impracticable la decisión, y no ajustada al convenio. Quizá la decisión de la Provincia de Córdoba, considerando fuera del objeto dicho servicio sea la mas adecuada para este tipo de servicios.

El cambio de criterios que ha tenido la Comisión Plenaria con respecto a cómo debe ser considerado el transporte del gas por gasoductos es sin lugar a dudas el ejemplo de lo que no debe hacerse, considerar primero transporte, luego régimen general, para volver a considerar transporte, es un escándalo en la estabilidad de las normas a las que deben atenerse los contribuyentes, donde las pujas entre jurisdicciones llevan a que los contribuyentes tengan gran esfuerzo por cumplir la normativa vigente. Y lejos de estar cerrado el capítulo, observamos como otras actividades, como es el transporte de energía, puede correr el mismo destino.

Por otro lado, es claro que era necesario especificar que el artículo 13 primer párrafo, cuando ordenaba distribuir la base imponible luego de la asignación directa prevista en el artículo 13, implicaba la construcción de un nuevo coeficiente unificado, específico para la aplicación de este artículo, que siempre estuvo en el convenio, pero no se le había dado la importancia que correspondía.

En cuanto a la distribución de los gastos, la Comisión Arbitral ha ratificado claramente que las compras no constituyen gastos computables. No obstante, la Provincia de Buenos Aires basa su incorporación a la base de percepciones bancarias a las empresas que adquieren mercaderías en dicha jurisdicción, con el agravante de que se calcula el impuesto sobre todos los depósitos bancarios de todo el país, simplemente por realizar “compras” en la misma, provocando como reacción que algunos contribuyentes decidieran comprar sus materias primas a empresas con domicilio central en la Ciudad de Buenos Aires o en otras jurisdicciones, perjudicando seriamente a las empresas de la Provincia de Buenos Aires.

La Comisión Arbitral debió resolver una controversia entre YPF S.A. y la Provincia de Salta, centrada en determinar si corresponde encuadrar como gasto computable a que se refiere el artículo 3º del Convenio Multilateral, los montos pagados por regalías hidrocarburíferas para determinar el coeficiente de distribución de base imponible.

Con respecto a la energía eléctrica, la Comisión Arbitral ha decidido que es un gasto computable y no un “bien” que se incorpora al costo de los productos, aspecto que debe ser tenido en cuenta por todas las industrias al momento de la construcción del coeficiente de gastos.

A pesar de los años que posee el Convenio Multilateral, siguen existiendo diferencias de criterio en la imputación de los gastos de transporte, pero en este aspecto la Comisión Arbitral ha decidido correctamente en los casos que le fueron expuestos.

Pero el caso novedoso ha sido el de Libertad S.A. c/Ciudad de Buenos Aires, que incluye los gastos de transporte y estadía de las mercaderías importadas, como único gasto y actividad

desarrollada en esta jurisdicción. No obstante, se ha decidido que si corresponde atribuir base imponible por la sola existencia de un gasto, aunque en esta jurisdicción no desarrolle otras actividades o ingresos.

Para el caso de las amortizaciones de bienes de uso que sean utilizados indistintamente en mas de una jurisdicción, la Comisión Arbitral ha decidido que la apropiación de los gastos sea realizado en función a los ingresos generados en ésas jurisdicciones.

En cuanto a los gastos vinculados a las exportaciones, sabemos que los ingresos no son computables, pero también los gastos vinculados a las mismas no son computables, tanto los gastos directos como los indirectos.

CONCLUSIONES:

Ha quedado claro que el mecanismo de distribución del régimen general del Convenio Multilateral aún genera situaciones confusas y de desenlaces imprevisibles. No obstante, entendemos posible identificar una tendencia en los pronunciamientos de los organismos de aplicación: Que dichas decisiones han tomado un claro sesgo, orientando a priorizar a las jurisdicciones de destino en la atribución de bases imponibles.

Hemos examinado un importante número de decisiones en los cuales este derrotero es claramente identificable. Baste citar nuevamente los pronunciamientos de la Comisión Plenaria recaídos en las causas “Ambest” y “Carvalán Goñi”, así como la Resolución General 83/2002, referida a operaciones efectuadas por medios electrónicos, así como las múltiples resoluciones referidas al domicilio del adquirente, y su significado en el Convenio Multilateral a la luz del principio de la realidad económica consagrado por el artículo 27°.

Es de esperar que próximos pronunciamientos diluciden cuestiones análogas. Una disputa siempre latente es la referida a la atribución de los gastos de publicidad en medios de

alcance nacional y su eventual aptitud para generar sustento territorial en todas aquellas jurisdicciones a las cuales dicha publicidad llega. No alcanzamos a percibir la diferencia entre la naturaleza de dichos gastos y los de llamadas telefónicas referidos en la causa “Carvalán Goñi” o aquellos referidos en la RG 083/2002.

Idénticas consideraciones caben sobre el impuesto a los créditos y débitos bancarios creados por Ley 25413.

En cuanto a la atribución de ingresos, las decisiones de los organismos de aplicación no alcanzan a despejar todas las dudas. En particular, no hay referencia expresa a aquella situación –por cierto frecuente- que se configura cuando la operación es realizada por alguno de los medios previstos en el último párrafo del artículo 1°, y el bien es utilizado en un domicilio del comprador en el cual el vendedor no realiza gastos.

Por último, coincidimos con la advertencia del informe de relatoría, en tanto llama nuestra atención sobre el importante número de reglas referidas al régimen general, que no surgen de previsiones expresamente incluidas en el texto del Convenio, sino de interpretaciones de los organismos de aplicación.

Tomemos como ejemplo la controversia entre el Hotel Internacional Iguazú y la C.A.B.A. La decisión según de la Comisión Arbitral fue contundente: Tratándose de la prestación de servicios, los Ingresos se asignan a la jurisdicción donde fueron prestados, sin que tenga relevancia alguna el hecho de que fuera previamente concertada por teléfono, aún cuando el prestatario resida en una jurisdicción en la cual el prestador realiza gastos. Si bien la decisión cuenta con toda nuestra empatía, lo cierto es que no surge de disposición alguna del convenio.

Lo cierto es que, en tanto el Convenio integra la Ley que regula el régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, y ante la mora por parte del Congreso de la Nación en cumplir con la cláusula transitoria VI, integrada a la constitución por la reforma de 1994, lo cierto es que las Resoluciones Interpretativas de la Comisión Arbitral son la única fuente para generar la normativa que supla la insuficiencia de las reglas expresamente contenidas en el Convenio. Será cuestión entonces de confrontar constantemente estas Resoluciones con la conocida jurisprudencia de la Corte Suprema referida a los principios de legalidad tributaria y –muy especialmente- de realidad económica.

Consideramos que sería conveniente una revisión general del Convenio Multilateral, de manera que fuera mas sencilla su aplicación y que generara menos dudas al momento de su aplicación, y no que cada contribuyente se encuentre que existen diferencias sustanciales en la aplicación del derecho al momento de aplicar el convenio, fundamentalmente al momento de asignar los ingresos a las jurisdicciones a fin de construir los coeficientes unificados.

INDICE DE CITAS

1. Resolución (CA) 39/2006 “John Deere S.A. c/ Municipalidad de Colonia Victoria”.
2. Resolución (CP) s/n del 26/09/1985 - Iriarte y Cía. S.C.S..
3. Resolución (CP) 4/2008 “Marcelo Daniel Vedoya c/ Provincia de Misiones.
4. Resolución (CA) 33/2010 “Petrobras Energía S.A. c/ Pcia. de Bs. Aires”.
5. Resolución (CA) s/n del 09/10/1990 “Tablas Antonio S.C.A. c/ Entre Ríos”.
6. Resolución (CA) 20/2006 “Red Megatone S.A. c/ Pcia. de Santa Fe”.
7. Resolución (CA) 33/2008 “Hotel Internacional Iguazú c/ C.A.B.A.”.
8. Resolución (CA) 30/2010 “ACCINSA S.A. c/ Pcia. de Santa Fe”.
9. Resolución (CA) 22/2006 “Ambest S.A. c/ Pcia. de Bs. Aires”.
10. Resolución (CP) 18/2007 “Ambest S.A. c/ Pcia. de Bs. Aires”.
11. Dalmasio, A.R.- Amor, R. – Pereira, A. F. - Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Convenio Multilateral –. Editorial Tesis – Buenos Aires, 1987.
12. Resolución General (CA) 44/1993. Ingresos y Gastos Exportaciones.
13. Resolución General (CA) 49/1994. Ingresos y Gastos Exportaciones.
14. Resolución (CA) 18/1989 “Swift Armour S.A. Argentina c/ Pcia. de Formosa”
15. Resolución General (CA) 7/2009. Gastos comunes a exportaciones y mercado interno.
16. Resolución (CA) 9/2010 “Pirelli Neumáticos S.A. c/ Pcia. de Misiones”.
17. Resolución (CA) 29/2006 “Quick Food S.R.L. c/ Misiones”.
18. Resolución (CA) 29/2008 “Alfacar S.A. c/ Pcia. Bs. Aires”.
19. Resolución (CA) 52/2008 “Honda de Argentina c/ Pcia. de Córdoba”.
20. Resolución (CA) 32/2010 “Valtra Argentina de Tractores c/ Pcia. de Buenos Aires”.
21. Resolución (CA) 43/2009 “Aluar S.A. c/ Pcia. de Buenos Aires”.
22. Resolución (CA) 41/2010 “Laboratorios Labbey SAIC c/ Pcia. de Bs. Aires”.
23. Resolución (CP) 2/2007 “Carvalán Goñi Carlos A. c/ Pcia. de Bs. Aires”.
24. Resolución General (CA) 83/2002- transacciones efectuadas por medios electrónicos.
25. Resolución (CA) 4/1995 “Siderca S.A. c/ Chubut, Mendoza y Neuquen”.
26. Resolución (CA) 38/2010 “Estisol S.A. c/ Provincia de San Luis”.
27. Resolución (CA) 19/2010 “Interpack S.A. c/ Provincia de San Luis”.
28. Resolución (CA) 1/2003 “Lantermo S.A. c/ Provincia de Tucumán”.
29. Resolución General (CA) 106/2004 – Municipalidades.
30. Laboratorios Raffo S.A. c/ Municip. de Córdoba (CSJN, 23-06-2009, T. 332 P. 1503).
31. “La atribución de ingresos a las jurisdicciones para el cálculo del coeficiente de ingresos en el régimen general del convenio multilateral” Luis Halley - Doctrina Tributaria- ERREPAR- Octubre de 2010”.
32. Resolución (CP) 14/2006 “Transporte Sauer SRL c/ Pcia. de Misiones”.
33. Resolución (CP) 24/2006 “Crucero del Norte SRL c/ Provincia de Misiones”.
34. Resolución (CA) 31/2010 “Eice de Argentina c/ Pcia. de Córdoba”.
35. Resolución (CA) 22/2010 (“Victor Masson Transp. Cruz del Sur c/ Pcia de Bs. Aires).
36. Resolución (CA) 1/2009 “Seagram de Argentina SA c/ Pcia de Buenos Aires”.
37. Resolución (CP) 27/2009 “Seagram de Argentina SA c/ Pcia de Buenos Aires”.
38. Resolución (CA) 14/2009 “Grupo Farallón c/ Pcia de Buenos Aires”.
39. Resolución (CP) 6/2007 “Gillette de Argentina S.A. c/ Pcia. de Buenos Aires”.
40. Resolución (CA) 45/2009 “Shell C.A.P.S.A. c/Provincia de Buenos Aires”.
41. Resolución (CA) 28/2009 “YPF c/ Provincia de Salta”.
42. Resolución General (CA) 7/2006 – Atribución de los gastos de transporte.
43. Resolución (CA) 35/2008 “Ricardo Nini S.A. c/ Pcia. de Buenos Aires”
44. Resolución General (CA) 8/2008 – Amortizaciones de Bienes de Uso.
45. Resolución (CA) 18/2008 “Libertad S.A. c/ C.A.B.A.”.
46. Resolución (CA) 47/2008 “SAF Argentina S.A. c/ C.A.B.A.”

X L
JORNADAS TRIBUTARIAS

CIUDAD DE MAR DEL PLATA, 17, 18 Y 19 DE NOVIEMBRE DE 2010.

TRABAJOS PRESENTADOS
EN LA COMISIÓN Nº 2

Titulo del Trabajo

¿Convenio actividad o Convenio Sujeto?
Un debate superado que se reedita

Autor/es

Dra. Daniela P. Manesi
Dr. Gastón F. Vidal Quera

I – A modo de introducción

El fundamento del presente trabajo es analizar un tema que aunque pareciera haber sido definido por la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria hace muchos años y reafirmado no hace tanto, algunos Fiscos Provinciales, parecieran desconocer tales conclusiones. De esa manera, y sin ocurrir por los carriles ideados para tales fines, como sería la solicitud del dictado de una norma general de carácter interpretativo, someten a los contribuyentes a procesos fiscalizatorios, determinativos y eventualmente judiciales, creando inseguridad jurídica a quienes tienen que atravesarlos y los que estando en idéntica situación que aquellos deben aguardar los eventuales embates y reclamos fiscales.

El tema que nos ocupa es la aplicación de las normas del Convenio Multilateral para liquidar por todas las actividades de un contribuyente sometidas a tributación, aplicando el histórico criterio conocido como "Convenio Sujeto" en lugar del denominado "Convenio Actividad" que algunos Fiscos pretenden emplear, reabriendo una discusión que, entendemos, ya ha sido resuelta por los organismos de aplicación del aludido Convenio, desconociendo que se encuentran obligados al cumplimiento de sus resoluciones, máxime cuando han formado parte de los casos que llevaron al dictado de los mentado actos resolutivos, tal como seguidamente se dirá.

II – La normativa aplicable

Sabido es que el Convenio Multilateral, es un instrumento legal sancionado por todas las Provincias del país -incluida la entonces denominada Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires- con el objeto de establecer un mecanismo de distribución de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

El ámbito de aplicación de dicha norma, se encuentra definido en su art. 1º en los siguientes términos,

*"**Las actividades** a que se refiere el presente Convenio **son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente** en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único,*

económicamente inseparable, ***deben atribuirse conjuntamente a todas ellas*** *ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia".*

En cuanto al mecanismo de distribución de la base imponible, el art. 2° dispone que,

"Salvo lo previsto para casos especiales, ***los ingresos brutos totales*** *del contribuyente, originados por las actividades objeto del presente convenio,* ***se distribuirán entre todas las jurisdicciones*** *en la siguiente forma:*

a) El 50 % (cincuenta por ciento) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.

b) El 50 % (cincuenta por ciento) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencia u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandantes, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia; a los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1° deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios".

Así para un sujeto que desarrolló alguna de sus actividades en una sola jurisdicción, asignando los ingresos y los gastos conforme al mecanismo antes prescripto, resulta cuanto menos preocupante, la incertidumbre de no saber si en el futuro algún Organismo Recaudador, golpeará sus puertas de su domicilio reclamándole un gravamen que ya fue ingresado pero por no satisfacer el criterio fiscal, no siempre motivado en el principio de legalidad que con especial énfasis rige en materia tributaria, tendrá que atravesar procedimientos administrativos y eventualmente judiciales en defensa de una postura que las Comisiones de Convenio Multilateral han interpretado en forma coincidente con el método liquidatorio empleado por el sujeto pasivo del tributo.

Por eso sostenemos que corresponde en forma definitiva que se de un tratamiento único

e integral a todas las actividades que realiza un mismo contribuyente, considerando que éste constituye un centro de imputación, con unidad patrimonial y de dirección empresaria, circunstancia que permite a los efectos del impuesto sobre los ingresos brutos unificar todo el proceso económico a él atribuible. **De tal forma, cualquier actividad económica que realice el contribuyente cae dentro de la órbita del Convenio Multilateral, en otras palabras, la totalidad de la materia imponible originada en su actividad debería ser asignada, a nuestro entender, aplicando esa normativa y conforme a un tratamiento único.**

N no debe perderse de vista que se está frente al mismo contribuyente, lo cual implica una unidad de dirección y de utilización de fondos comunes tanto para desarrollar la actividad que involucre una sola jurisdicción como aquella que comprende a varias. En el caso de las personas físicas, no existen dudas respecto a que las decisiones recaen en un único sujeto, pero tampoco deberá albergarse dudas respecto en los supuestos de las personas jurídicas, por cuanto las decisiones empresarias también son adoptadas por un único órgano de dirección.

III - El criterio de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral

La aplicación del Convenio Multilateral está a cargo de la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria.

La primera de las nombradas, en lo que a este trabajo interesa, tiene asignada la función de dictar de oficio o a instancia de los fiscos adheridos normas generales de carácter interpretativo, así como también la de resolver los casos sometidos a su consideración[1]. Por su parte la Comisión Plenaria constituye la instancia revisora definitiva de dichos actos resolutivos[2], entre otras funciones.

Es importante reiterar aquí que las decisiones de las Comisiones resultan obligatorias tanto para los Fiscos como para los contribuyentes. Tal carácter no sólo lo revisten las resoluciones generales interpretativas, sino también las particulares, con la peculiaridad que estas últimas resultan imperativas para las partes intervinientes, esto es los

[1] (1) Conf. art. 24, incs. a) y b) del Convenio Multilateral.
[2] (2) Conf. art. 17, inc. f) del Convenio Multilateral.

contribuyentes que iniciaron las actuaciones así como los organismos recaudadores involucrados.

Ahora, de existir un pronunciamiento firme emitido por los órganos de aplicación del Convenio respecto de un caso concreto, entendemos, que el principio de igualdad contenido en nuestra Carta Magna y el de economía procesal, deberían llevar a los Fiscos adherentes involucrados en éste a adoptar el criterio allí sentado a otros contribuyentes que estuvieran en idéntica situación que el supuesto estudiado, lo cual otorgaría un marco de seguridad jurídica para los sujetos pasivos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y evitaría dispendios administrativos inútiles.

En este escenario en que la obligatoriedad de los actos de las Comisiones se imponen como un deber ineludible para los entes estatales encargados de la recaudación y fiscalización del tributo, **ÉSTOS NO PUEDEN SOSLAYAR QUE DESDE HACE MÁS DE 50 AÑOS EL CRITERIO ADOPTADO FRENTE A CONTRIBUYENTES QUE DESARROLLABAN SIMULTÁNEAMENTE ACTIVIDADES INTERJURISDICCIONALES Y EN UNA ÚNICA JURISDICCIÓN, ES EL CONOCIDO COMO "CONVENIO SUJETO"**.

En efecto, como orígenes podríamos mencionar a la Resolución General Nº 21/58 que estableció que: ***"deberá tenerse presente que deben distribuirse los ingresos brutos totales del contribuyente, aunque parte de ellos se hubieren obtenido en una jurisdicción sin intervención de alguna de las otras".***

A partir de dicha interpretación en el año 1979 la Comisión Arbitral se pronunció en la causa "Canale, Angelaccio y Cía" considerando que resultaba incongruente que un mismo contribuyente tributara simultáneamente bajo el régimen del Convenio en lo que respecta a determinadas actividades desarrolladas en varias jurisdicciones, y coetáneamente liquidara el impuesto bajo las normas exclusivas de la legislación local respecto de otras actividades llevadas a cabo exclusivamente en una sola jurisdicción.

Allí también se expresó que los ingresos brutos de una empresa, al igual que los gastos eran inseparables y servían para atender a todas las necesidades provenientes del desarrollo de distintas actividades, enfatizando que dicho criterio también se aplicaba en el caso que parte de esos ingresos se hubieren obtenido en una jurisdicción sin

intervención de otras.

Con posterioridad –en el año 1984- la Comisión Arbitral dictó la Resolución General Nº 21/84, aclaratoria de las disposiciones del Convenio Multilateral, en la que se revela la adhesión de dicho Organismo al criterio de “Convenio-Sujeto”. En sus Considerandos se expresó que,

*“Que **resulta oportuno fijar el criterio de distribución de ingresos**, para el caso del artículo 2º del Convenio Multilateral, **cuando la base imponible del contribuyente se determina de formas diferentes** (ingresos brutos totales, diferencia entre precios de compra y de venta, diferencias entre ingresos y egresos, etc.) **al realizar distintas actividades, en las diversas jurisdicciones en las que actúa**”.*

“Que el artículo 2º del Convenio expresa que los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades objeto del mismo, se distribuyen entre las distintas jurisdicciones en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción y a los ingresos brutos provenientes de cada una de ellas”.

“Que existe una correlación entre los términos del citado 2º, o sea, los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades objeto del presente Convenio” (párrafo primero) con la expresión “ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción (inciso b)”.

*“Que tal como surge de lo expresado en el párrafo anterior, **el Convenio**, al expresarse en la forma indicada, **se está refiriendo a la distribución de los ingresos brutos totales del contribuyente, con abstracción de la porción de tal ingreso que la legislación particular de cada jurisdicción constituya en base imponible del impuesto**”.*

*“Que, por lo tanto, **aún en el caso en que las jurisdicciones en las que realice actividad el contribuyente**, se consideren bases imponibles no homogéneas (ingresos brutos totales, diferencia entre precios de compra y de venta, diferencias entre ingresos y egresos, etc.) **la base de distribución estará constituida siempre por los ingresos brutos totales**”.*

Sobre la base de lo expuesto se resolvió: *"Interpretar que,* ***en los términos del artículo 2º del Convenio Multilateral del 18.8.77****, aún cuando la base imponible se determine de distintas formas en las diversas jurisdicciones involucradas (ingresos brutos totales, diferencia entre precios de compra y venta, diferencia entre ingresos y egresos, etc)* ***deberá tomarse siempre como base de distribución, los ingresos brutos totales del contribuyente****".*

Un año más tarde –en el año 1985- la Comisión Arbitral en la causa "Iriarte y Cía. S.C.S.", Resolución Nº 1/85 consideró necesario modificar el criterio antes expuesto. Sin embargo, la Comisión Plenaria por Resolución Nº 2/85 decidió REVOCAR el reseñado acto, oportunidad en la que definió el término ***"proceso único económicamente inseparable"*** -utilizado en el art. 1º del Convenio Multilateral-, con los siguientes alcances,

"...***comprende a todo el desenvolvimiento comercial del contribuyente sin hacer distingos entre su actividad meramente local e interjurisdiccional (…) basando su prescripción en la persona del contribuyente que desarrolla actividades y no en los rubros que dan origen a las actividades que se explotan****".*

Es del caso destacar que Iriarte y Cía S.C.A. realizaba dos actividades claramente diferenciadas –acopio de cereales y comercialización de otros bienes muebles-, y sólo una de ellas era desarrollada en varias jurisdicciones –acopio de cereales-. No obstante ello, la Comisión Plenaria, en ejercicio de sus funciones de contralor de los actos de la Comisión Arbitral, revocó la resolución recurrida y con contundencia y claridad concluyó que la firma se encontraba comprendida en el régimen del Convenio Multilateral por la totalidad de los ingresos que integran los rubros objeto de su explotación comercial. Es decir no sólo por la actividad interjurisdiccional que realizó, sino también por la que sólo tuvo asiento en una única jurisdicción.

Así se afianzó el criterio en cuanto a que la distribución de los ingresos brutos se debe realizar por su totalidad, sin discriminar por actividad, criterio al que la doctrina ha denominado como "Convenio-Sujeto" en lugar del denominado "Convenio-Actividad".

Posteriormente, la misma Comisión, en la Resolución Nº 6/89 del 6 de junio de 1989,

“Fuller Argentina S.A.” vuelve a ratificar la vigencia del criterio “CONVENIO–SUJETO”, al sostener expresamente que “***el artículo 2º inciso b) se refiere a los ingresos en general sin limitación alguna”.***

En idéntico sentido se pronunció años más tarde en la causa “Autopistas del Sol S.A.” –Conf. Resolución Nº 15/05 confirmada por la Resolución Nº 10/06 de la Comisión Plenaria- al establecer que correspondía aplicar el artículo 2º del Convenio Multilateral para la atribución de los ingresos provenientes de la explotación de áreas de servicio adjudicadas que la entonces Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires pretendió tratarlos como de naturaleza exclusivamente local porque a su entender dicha actividad resultaba perfectamente escindible de los otros ingresos que percibía la firma y por ende no constituía un proceso único económicamente inseparable.

Ambas comisiones si bien coincidieron con la calificación de las actividades dada por el Organismo Fiscal en el sentido que la empresa tenía dos fuentes de ingresos que provenían de actividades específicas y totalmente diferenciadas, interpretaron que ambas debían tributar conforme al régimen dispuesto por el Convenio Multilateral.

De ello se sigue que existen varios pronunciamientos en los que se evidencia el criterio que han adoptado los órganos de aplicación e interpretación del Convenio Multilateral. Este criterio es el del “Convenio-Sujeto”, focalizándose en el contribuyente como una unidad negocial única, independientemente de si alguna de las actividades que éste realiza se desarrolla exclusivamente en una jurisdicción.

A pesar de lo expuesto, algunos de los fiscos insisten en aplicar el criterio contrario -“Convenio-Actividad”-, lo cual a nuestro entender resulta injustificado, por los antecedentes a los que se hizo mención con anterioridad que son los vigentes en la actualidad.

No resulta un dato menor, el hecho que se encuentra al alcance de los organismos adheridos, el de instar el dictado de una norma general interpretativa que, ratifique o rectifique criterio que rige hasta el presente. Esta pasividad no puede redundar en contra de los sujetos pasivos del gravamen, quienes sin contar con esa posibilidad que zanjaría definitivamente esta controversia, tienen que afrontar injustificados reclamos fiscales.

Por su parte algunos autores también se han orientado, siguiendo los criterios y lineamientos de las Comisiones, en la dirección de adoptar el criterio del "Convenio-Sujeto".

Al comentar la citada Resolución 21 de la Comisión Arbitral se sostuvo manifestó: *"Es indudable, sin embargo, que el distinto criterio seguido por los fiscos adheridos para definir la base imponible, no pueda afectar la atribución previa que debe realizar el contribuyente de acuerdo a lo expresado en el artículo 2º, inciso b) del Convenio Multilateral, asignando a cada jurisdicción la porción de sus ingresos brutos totales, que provienen de las mismas, a efectos de determinar el coeficiente respectivo (…) Esto significa que se está fijando criterio para el caso de contribuyentes que desarrollan distintas actividades incluso con diferentes bases imponibles, aceptándose que debe hacerse una sola liquidación con lo cual estaría ratificando el criterio que a efectos del Convenio, lo que debe considerarse es la actividad global del contribuyente, posición que ya hemos dicho, sustentamos desde hace largo tiempo"*[3].

Así las cosas, también se ha dicho: *"… el "sujeto" (la empresa) es una unidad económica porque tiene planes y toma decisiones de un mismo centro de "voluntad". Desde este punto de vista, la actividad es el resultado de planes y decisiones que afectan a toda la empresa (y por ende a su actividad). Por lo tanto entre enfocar al sujeto o a la actividad, no existe tanto antagonismo como parece sugerir el enunciado (…) la "unidad económica" a la que nos venimos refiriendo, sólo puede darse en el seno de una misma empresa, y de allí la mención a "un mismo contribuyente". En esta confluencia encontramos una apoyatura significativa para unificar la visión sobre la procedencia de la aplicación del Convenio Multilateral. Todas las actividades de la empresa están dirigidas hacia un mismo fin, a través del hecho que un mismo centro de decisión (sujeto), ordena la totalidad de sus acciones (…) si enfocamos el problema desde el punto de vista subjetivo (partiendo del "contribuyente de Convenio"), como desde el aspecto objetivo (tomando la "actividad" en su "unidad de fin"), el resultado práctico generalmente será coincidente (…) toda la actividad del contribuyente integrará un solo "proceso único económicamente inseparable", y por lo tanto, cualquier parte del mismo que exceda el marco local, hará*

[3] Ballesteros, Eduardo, "El Convenio Multilateral y las últimas resoluciones interpretativas de la Comisión Arbitral", Doctrina Tributaria Errepar, III, pág. 149 y ss.

procedente la aplicación del Convenio, para la totalidad de los ingresos que de aquél se derive (sin perjuicio de la mayor o menor atribución que corresponda)[4].

Asimismo, las normas de liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos ratifican el criterio de "Convenio-Sujeto", pues carece de toda lógica que un sujeto tenga múltiples inscripciones en el mismo impuesto, es decir, que por un lado sea contribuyente de Convenio Multilateral y por el otro tenga una inscripción como contribuyente local en tantas jurisdicciones como actividades realice exclusivamente en cada una de ellas.

No se advierte que existe un **ÚNICO CONTRIBUYENTE** que debe someterse íntegramente a las disposiciones del Convenio Multilateral, ya sea bajo el Régimen General o alguno de los especiales, ya que es el mecanismo de conformación de los coeficientes unificados en él previsto el que luego permitirá distribuir en forma justa y equitativa la base imponible entre las jurisdicciones. Éste y no otro fue el propósito tenido en cuenta por las Provincias al sancionar y luego adherirse a las disposiciones del Convenio Multilateral.

Es obligación de los Fiscos adheridos observar fielmente la normativa del Convenio Multilateral, marco normativo al que se adhirieron sin limitaciones ni reservas de ningún tipo.

En este sentido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Municipalidad de Morón c/ Deca S.A.", fallada el 20 de mayo de 1996, al remitirse al Dictamen del Procurador General sostuvo que, *"...siendo la Provincia de Buenos Aires uno de los Estados firmantes del Convenio Multilateral de referencia, sus normas resultan de cumplimiento obligatorio tanto por ella como para los municipios que la integran, y por ende, deben acatamiento a las resoluciones de aquellos organismos creados por el Convenio y cuya competencia para resolver respecto de diferendos como el presente ha sido expresamente pactada por los fiscos adherentes".*

Y agregó que, *"De dicha doctrina se desprende el principio de la imperatividad de las cláusulas del Convenio Multilateral en cuestión respecto de las partes contratantes y sus*

[4] Althabe, Mario y Sanelli, Alejandra P; "El Convenio Multilateral Análisis Teórico y Aplicación Práctica", Editorial La Ley, Bs.As., 2001, p. 20 y ss.

municipios, como así también la decisiva importancia que revisten para dirimir las controversias que se susciten en torno a tales cláusulas la interpretación y las decisiones de los organismos de aplicación instituidos por el aludido convenio, es decir la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria".

A riesgo de resultar sobreabundante, el Convenio Multilateral es una ley convenio al que las veinticuatro jurisdicciones del país, incluida la Ciudad de Buenos Aires, se adhirieron con el objeto de evitar la múltiple imposición en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a través de la implementación de un mecanismo de distribución de la base imponible entre ellas, calidad que le confiere a dicho instrumento –y a las resoluciones que se dictan en su aplicación e interpretación- un status jurídico similar al de la Ley Nº 23.548, de Coparticipación Federal de Impuestos, de rango superior a las leyes locales. Por esta razón sus disposiciones no pueden ser ignoradas o pretendidamente derogadas en forma unilateral por una de ellas a través de una mera interpretación que no tiene apoyo en norma alguna.

Así, la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, de la cual tenemos conocimiento que continúa en la actualidad formulando reclamos tributarios con sustento en el criterio "Convenio-Actividad" con su accionar desconoce las normas que rigen en su propia jurisdicción, en especial lo dispuesto en el art. 185 del Código Fiscal –t.o. en 2010- en cuanto a que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se liquida e ingresa de acuerdo a la siguiente categoría de contribuyentes: (i) CATEGORÍA CONTRIBUYENTES LOCALES; (ii) CATEGORÍA RÉGIMEN SIMPLIFICADO; (iii) CATEGORÍA CONVENIO MULTILATERAL Y (iv) CATEGORÍA ACTIVIDADES ESPECIALES.

Cabe destacar que el artículo citado, en lo que aquí interesa, incluye en la "CATEGORÍA CONTRIBUYENTES LOCALES" a *"…los* ***<u>contribuyentes</u>*** *que* ***no estén sujetos al régimen del Convenio Multilateral****…"* omitiendo hacer toda referencia a las actividades que realizan los contribuyentes, lo cual es un claro indicativo que también la legislación local entiende que el criterio imperante es el de CONVENIO-SUJETO. Dicho en otros términos, si los legisladores se hubiera orientado por el criterio CONVENIO-ACTIVIDAD, el artículo no haría referencia a *<u>los contribuyentes</u>,* sino <u>a las actividades</u> que *no estén sujetas al régimen del Convenio* y con ello la redacción hubiera variado sustancialmente.

Con igual técnica legislativa fue definida la "CATEGORÍA CONVENIO MULTILATERAL" al establecerse que: *"…Quedan comprendidos en esta categoría* ***los contribuyentes*** [no las actividades] *que se hallan sujetos al régimen del Convenio Multilateral".*

Ello además resulta coincidente con lo dispuesto en el Capítulo XI de dicha ley que bajo el Título de "DE LOS CONTRIBUYENTES COMPRENDIDOS EN EL CONVENIO MULTILATERAL", establece que,

"Artículo 204.- Cuando la actividad se ejerce *por un mismo contribuyente* ***a través de dos (2) o más jurisdicciones, son de aplicación las normas contenidas en el Convenio Multilateral del 18/8/77".***

Por su parte, el art. 186, referido a la Liquidación y el Pago, dispone que *"El impuesto se liquida e ingresa de la siguiente forma:… Categoría Convenio Multilateral: De acuerdo a lo dispuesto por las normas sancionadas por los organismos de aplicación".*

Por su parte el Código Fiscal –t.v- de la Provincia de Buenos Aires en su artículo 201 establece que: "***Los contribuyente*** *que* ***ejerzan actividades en dos (2) o más jurisdicciones****, ajustarán su liquidación a las normas del Convenio Multilateral vigente.* ***Las normas citadas tienen, en caso de concurrencia, preeminencia****"*

Resulta evidente, a nuestro entender, que la propia legislación local establece la obligatoriedad de la aplicación de las normas del Convenio Multilateral y ello es así desde el mismo momento en que la Ciudad de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires decidieron adherirse a sus disposiciones.

Las ratificaciones que han hecho las Legislaturas al Convenio implica la incorporación al derecho público interno de éstas, con la jerarquía de ser un instrumento producto de la concertación de sus firmantes, esto es un rango normativo específico que también tienen las resoluciones que se dictan en interpretación y aplicación de sus disposiciones.

Las obligaciones asumidas por las veinticuatro (24) Provincias al adherir a sus

disposiciones, en la forma que con toda claridad y contundencia lo expresara la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Municipalidad de Morón c/ Deca S.A.” antes citado, comprenden, entre otras, la de acatar las mismas y las interpretaciones dictadas por los órganos creados en dicho instrumento por las propias Provincias, debido, claro ésta, a los propósitos tenidos en cuenta en la sanción concertada del Convenio Multilateral, cuales fueron los de establecer una política uniforme para la distribución de los ingresos brutos entre los fiscos y, también, la de establecer órganos para la conciliación de sus intereses. El desconocimiento a dicho status jurídico implica una flagrante afectación a los principios antes referidos.

Así las cosas, la interpretación adoptada por la Comisión Arbitral en la Resolución General Nº 21/84, y por ella y por la Comisión Plenaria en los precedentes “Canale, Angelaccio y Cía”, “Iriarte y Cía. S.C.S.”, “Fuller Argentina S.A.” y “Autopistas del Sol S.A.”, por provenir de las máximas autoridades del Convenio y por aplicación del *principio de imperatividad* al que alude la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación debe ser acatada por los fiscos adherentes; la omisión de así hacerlo, implica una vulneración al PRINCIPIO DE LEGALIDAD y al de JERARQUÍA NORMATIVA, en ambos casos de índole constitucional, que no pueden convalidarse en un estado de derecho.

CONCLUSIONES PROPUESTAS

A modo de conclusión podemos afirmar que, todas las actividades que lleva a cabo una persona física o jurídica están dirigidas a un mismo fin, a través del hecho que un mismo centro de decisión ordena la totalidad de las acciones de la misma.

Aunque un sujeto tenga distintas actividades, algunas desarrolladas en una única jurisdicción y otras en varias, la búsqueda de un fin general hace que exista una conexión entre todas las actividades a nivel de planificación y de la toma de decisiones.

De sostenerse que lo que priva es la actividad individual y estáticamente considerada, podríamos estar frente a la situación que se liquide en una misma jurisdicción provincial una actividad desarrollada exclusivamente en ella como contribuyente local, y atribuya a esa misma jurisdicción base imponible como contribuyente del Convenio Multilateral por actividades interjurisdiccionales. Claramente un absurdo sin sentido, que no tiene

sustento ni en la normativa aplicable ni desde el punto de vista de inscripción y liquidación del tributo.

Cabe tener en consideración que en la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires en "Compañía de Tierras del Sud (antes Senipex S.A.) s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: "Senipex S.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos" de fecha 15/04/2009, en el que el Dr. Casás enfatizó y exhortó a las Autoridades Fiscales de la Ciudad de Buenos Aires para que impulsen el "…*dictado de una resolución general interpretativa* ***para evitar la incoherencia y el obrar contradictorio de las diversas jurisdicciones locales*** *—que en su conjunto conforman un mismo Estado en sentido lato (valiéndome de la noción conceptual utilizada por el Tribunal cimero in re: "Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires", Fallos: 308:2153, considerando 10, sentencia del 13 de noviembre de 1986)—,* ***conjurando el riesgo, tanto de abusos fiscales, como de perjuicios recaudatorios"****.*

Esa inactividad, a la luz de las normas citadas –las locales, la Ley Convenio y las dictadas por la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria- y de los precedentes invocados a lo largo sólo puede ser entendida como un claro reconocimiento de la improcedencia del criterio aislado y desprovisto de todo sustento legal de tratar a los ingresos que obtiene un contribuyente por la actividad que realiza en una jurisdicción, como de naturaleza exclusivamente local, cuando simultáneamente percibe ingresos por otras actividades interjurisdiccionales.

Consecuentemente, urge el dictado de una Resolución General Interpretativa que ponga fin a la incertidumbre analizada.

RESUMEN FINAL

En el trabajo se analiza el resurgimiento de un debate que parecía terminado que es el de la aplicación de las normas del Convenio Multilateral con el criterio de "Convenio Sujeto" o "Convenio Actividad".

Tanto la mecánica del impuesto sobre los ingresos brutos, como la interpretación efectuada por las Organismos de aplicación del Convenio, llevan a aplicar el criterio de “Convenio Sujeto”.

Razones de certeza y seguridad jurídica, hacen aconsejable el dictado de una Resolución General Interpretativa que definitivamente de por terminada esta discusión, con la finalidad de unificar criterio y poner fin a procesos fiscalizatorios, determinativos y eventualmente judiciales, que están realizando en la actualidad ciertos Fiscos Provinciales.

X L
JORNADAS TRIBUTARIAS

CIUDAD DE MAR DEL PLATA, 17, 18 Y 19 DE NOVIEMBRE DE 2010.

TRABAJOS PRESENTADOS
EN LA COMISIÓN Nº 2

Titulo del Trabajo

Algunos comentarios sobre la inaplicabilidad actual del Convenio Multilateral y la imposibilidad de su reforma.

Autor/es

Dr. Fernando D. García

Fernando D. García [1]

Resumen y Conclusiones.

I. Diagnóstico previo.

1.1. Existen 24 provincias (incluyendo como tal a la CABA) y más de 2200 municipios, que consideran tener "poder tributario". La normativa supera 9.000 artículos dispersos en centenares de cuerpos. Sólo los regímenes de pagos a cuenta provinciales (genéricamente, de recaudación y pagos por terceros) superan los 50 y no existe voluntad política de conciliarlos.

1.2. Invocando la autonomía del Derecho Tributario cada jurisdicción redefine con diferente alcance su propia normativa. Por ejemplo, una misma actividad puede ser considerada "industria" (en Pcia. Bs. As.), "reventa (mayorista)" (en Santa Fe) y "minorista sin percepción" (Salta). Pero para ser considerada industria (hay dos niveles) en Pcia. de Buenos Aires no se debe vender a "consumidores finales" (existen diez definiciones de "consumidor final" en PBA).

1.3. Las obligaciones o exclusiones para recaudar son atribuidas discrecionalmente (no existe designación legal). Económicamente, se quiebra el principio de igualdad.

1.4. Los formadores de precios trasladan los costos económicos (y sus efectos distorsivos) y así como la incidencia financiera por exportar fuera de la provincia que es más distorsiva aún.

1.5. Como no se reintegran los costos financieros, se favorece la importación de bienes producidos en el extranjero y se perjudica la exportación al exterior. Los entes nuevos y las entidades de menor tamaño relativo, en particular las PyMES sufren proporcionalmente más los efectos patológicos de los pagos a cuenta (en exceso o no).

II. Convenio Multilateral

2.1. Aquí no se comentan los conflictos propios del CM entre diferentes jurisdicciones sino una cuestión previa: ¿cual es el ámbito de aplicación del CM?. En particular, se comentan algunos casos donde los contribuyentes no desarrollan actividades fuera de su jurisdicción pero están afectados por la extraterritorialidad (en un sentido genérico) que invocan otras provincias.

2.2. En nuestra opinión, el CM sólo se refiere al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y no comprende otros gravámenes (Sellos, adicionales locales, etc.) ni cargas administrativas (COT's).

2.3. Adicionalmente, como el CM no tiene naturaleza tributaria (cuestión opinable) el mismo no puede regular sobre medios de pago (en general, retenciones y percepciones). Los agentes de retención solo cumplen con "obligaciones de hacer" de naturaleza administrativa y no tributaria.

2.4. EL CM es previo e independiente a la coparticipación que, a su vez; es previa e independiente de la CN (1994). <u>Las provincias nunca concurrieron a celebrar ni modificar ni el Convenio ni la Coparticipación (ver anexos) y en opinión del autor es virtualmente imposible que lo hagan</u>.

---

[1] **Nota:** El autor agradece al Dr. Ricardo H. Ferraro la reproducción de contenido relevante del comentario "Convenio Multilateral: problemas insolubles. ¿Conviene mantenerlo?" publicado en el Suplemento de Novedades Fiscales del diario Ambito Financiero. La presente inclusión del material citado excede las citas usuales en estas presentaciones.

III. Propuesta

3.1. Igual que con la coparticipación, las jurisdicciones que están restringidas en exceso por el CM deben evaluar retirarse del mismo. Esto parece más sencillo que denunciar la Coparticipación.

3.2. En caso de denuncia, la imposición local quedaría limitada - como en cualquier país federal normal - a la actividad desarrollada dentro del territorio provincial. Cada provincia podría gravar todo lo producido y vendido en su territorio, incluso exportaciones (Indunor SA c/ Chaco).

3.3. Ventajas: a) Un solo cuerpo de normas por cada establecimiento. b) Una sola definición para cada actividad. c) El efecto económico distorsivo no aumenta. d) Elimina costos financieros. e) Es neutral con la actividad propia y la importada desde otras provincias. f) No perjudica al comercio exterior. g) Reduce la discriminación contra las PyMES y h) Aunque es irrelevante, sería legal.

I. Introducción.

Resulta verdaderamente acertada la elección del tema referido a la conflictividad del Convenio Multilateral (en adelante CM) por parte del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas en estas emblemáticas XL Jornadas dedicadas al Bicentenario debido al inédito nivel de conflictividad que ha alcanzado el mismo.

En los últimos tiempos el enfoque ha variado por cuanto los problemas del Convenio han dejado de ser una cuestión técnica para pasar a ser un problema de índole gremial – profesional. Ello así, debido a que con la actual complejidad normativa, resulta difícil lograr la comprensión de los empresarios de los problemas fiscales, quienes al presentarse algún conflicto (ante la fragilidad intelectual de algunos razonamientos planteados) sospechan de la idoneidad de su asesor impositivo.

En efecto, quienes cuantifican los gravámenes a cargo de los contribuyentes son mayoritariamente los profesionales en Ciencias Económicas quienes luego se encuentran con que los fiscos provinciales cuestionan su accionar cualquiera hubiera sea el proceso de determinación seguido.

Por otra parte, con la decadencia de la Argentina de los últimos años (que no ha sido precisamente un paraíso del derecho en general ni, por lo tanto, del derecho tributario en particular) no parece ser relevante preocuparse por las normas jurídicas; tampoco se pretende aquí sugerir ningún régimen local alternativo sino más bien reivindicar la derogación de las normas del convenio multilateral como una cuestión gremial profesional.[2]

II. Los antecedentes.

En las directivas del relator, Dr. Ricardo Miguel Chicolino, se efectúa una excelente reseña del importante grado de conflictividad que ha alcanzado el tema de la aplicación del CM. De hecho, las directivas constituyen una base idónea para efectuar una propuesta para reformar del Convenio Multilateral en nombre de las entidades profesionales y empresarias.

Sin embargo, debido a los reiterados y graves problemas que presenta el CM (algunos de los cuales se reseñan más abajo) agravados por la falta de voluntad política en resolver aún las más elementales cuestiones operativas, la posibilidad de una reforma al mismo aparece como remota, por lo que se anticipa la opinión del autor en el sentido que deberían analizarse otras alternativas incluso su derogación lisa y llana.

A continuación de los problemas operativos actuales del CM, se efectúa una breve reseña de su evolución histórica con el fin de demostrar que la ausencia de reformas responde a una clara decisión política y que la misma se mantendrán en el futuro.

En nuestra opinión, el mantenimiento del actual “statu- quo” justifica la renuncia al CM por parte de las jurisdicciones más afectadas que usualmente son las provincias relativamente más productoras que consumidoras de bienes y/o servicios . Esta última alternativa – que aparece como extrema- en definitiva solo asimilaría a la Argentina a los demás países federales normales.

III. Algunos problemas operativos.

Si bien, con el CM se pretendió distribuir en forma discrecional pero neutral la base imponible de los tributos locales ese propósito se ha desvirtuado notoriamente; en este comentario sólo pretende aler-

[2] García, Fernando D.; “Convenio Multilateral: problemas insolubles ¿debe continuar?”; Suplemento de Novedades Fiscales; Ámbito Financiero, 8/6/2010 citado en la Nota 1.

tar sobre las consecuencias de la imposibilidad de aplicar este acuerdo contractual en ciertos casos relevantes por lo que aquí se obvian los problemas propios del CM propiamente dichos.

A continuación no se comentan los problemas operativos del CM (que no son desarrollados aquí) sino algunos problemas respecto de si es efectivamente aplicable el CM (o no).

3.1. Antes de plantear "convenio sujeto" o "convenio actividad": ¿se aplica el convenio o no?. Consecuencias de la calificación diferenciada de actividades y sus efectos como "aduana interior".

Tal como se manifiesta acertadamente en el informe del relator, existió un cambio de criterio en cuanto a la prevalencia entre el denominado criterio de "convenio actividad" y una la tendencia mayoritaria del pensamiento doctrinario se inclinó por la aplicación del criterio de "convenio sujeto", que estuvo apoyado en sus comienzos por distintos fallos (Resolución de la CP Nº 2/85 IRIARTE Y CIA SCS, CANALE ANGELLACCIO & CIA SRL), y más recientemente en las Resoluciones de la CA Nº 6/98 (FABRA FONS) y Nº 15/05 (AUTOPISTAS DEL SOL SA) y de la CP Nº 10/2006 (AUTOPISTAS DEL SOL SA).

Pero aquí el tema que se comenta es previo a esa disyuntiva: no se analiza si un sujeto que desarrollaba una actividad comercial y otra agropecuaria debe confeccionar uno o dos convenios (como en Iriarte y Canale mencionados supra) sino determinar, por ejemplo, si **una** misma actividad que es considerada como "industria" para la jurisdicción de **origen** pero es calificada en forma diferente como "venta mayorista" para la provincia de **destino** (casos de las provincias de Buenos Aires y Santa Fe) esta comprendida en el CM.

Claramente el propósito de las jurisdicciones que requieren de planta radicada en la provincia para reconocer una actividad como exenta es establecer alícuotas diferenciales para los bienes importados de otras provincias a la vez que eludir la prohibición del art. 32 del CM que impide su aplicación diferenciada [3] pero – en nuestra opinión - se introducen problemas insolubles en los aspectos jurisdiccionales del acuerdo.

En efecto, el CM pretende solucionar los conflictos derivados de la extraterritorialidad de la imposición cuando **una** actividad es ejercida por **un** mismo contribuyente en **dos** o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de **un** proceso único, económicamente inseparable, pueda atribuirse conjuntamente a más **de una** provincia (o la CABA).

Siguiendo esa interpretación como literalmente **no** se desarrolla una misma actividad en **dos** o más jurisdicciones, en principio **no** corresponde aplicar el CM [4] (como se dijo, nótese que esta afirmación es independiente del conflicto "sujeto" versus "actividad").

Si así no fuera: ¿deberían confeccionarse uno o dos convenios? (uno como "industria" en la provincia de origen y otro por la "reventa" en la provincia de destino). Estas alternativas presentan el problema que no parece coherente declarar una actividad a efectos del convenio y declarar otra diferente a efectos de la determinación impositiva.

---

[3] *Art. 32 - Las jurisdicciones adheridas no podrán aplicar a las actividades comprendidas en el presente Convenio, alícuotas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen en todas su etapas, dentro de una misma jurisdicción.*

[4] García, Fernando D.; Algunas cuestiones relativas al ejercicio del poder tributario local ejercido fuera de la jurisdicción provincial. Impuestos, Tomo. LX-B Pág. 10.

Como se dijo, para algunas provincias no se trata de una “misma actividad” con “distintas alícuotas” sino como “actividades conceptualmente diferentes” y por lo tanto, con distintas modalidades de cuantificar los porcentajes dentro del CM. Ello así, básicamente porque en las industrias, algunos conceptos, por integrar el costo de producción de los bienes no se prorratean, mientras que en las actividades comerciales al imputarse como gastos se distribuyen entre las provincias).

3.2. Las exportaciones realizadas desde otra jurisdicción. Inaplicabilidad del CM.

Otra cuestión donde se presenta un conflicto jurisdiccional conceptualmente análogo (respecto de la eventual inclusión o exclusión en el CM) es el caso de las exportaciones. En nuestra opinión, tal como resolvió oportunamente la Comisión Arbitral en la Res. (CA) 1/2005, el tratamiento fiscal de las exportaciones es ajeno al CM; cuestión que no enerva el derecho soberano de cada provincia a establecer el régimen tributario que disponga.

Al respecto, cabe mencionar que los conflictos que eventualmente puedan plantearse a nivel constitucional - por la imposición al comercio exterior por parte de la Nación – y la eventual vulneración a la Ley 23.548 de Coparticipación Federal que son ajenos al CM. [5]

En ese sentido, cabe reiterar que las normas de cada provincia no extienden sus efectos jurisdiccionales fuera de ella. Por ejemplo, recientemente se aclaró en forma explícita que las normas locales que contravienen el CM no se aplican a sus efectos fuera de la provincia lo que no obsta a su plena vigencia local.[6]

Por lo tanto, aquí no se discute el derecho a gravar las exportaciones de cada provincia (cuestión resuelta por la Corte Suprema en “Indunor c/ Pcia. del Chaco”) sino que es posible afirmar que como se trata de actividades excluidas del CM, las jurisdicciones locales (por citar casos concretos, la Provincia de Misiones o la Municipalidad de Avellaneda) no tienen ningún derecho a extender su soberanía fiscal fuera de territorio y sólo podrían pretender sujetar, como máximo, las exportaciones realizadas desde esa provincia o ciudad respectivamente (en nuestra opinión renunciando a la coparticipación, por la prohibición de analogía).

3.3. Retenciones y percepciones: ausencia de facultades de la Comisión Arbitral.

En general, se espera que las normas de determinación impositiva del CM también se extiendan a los medios de cancelación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Sin embargo, ello no está normado de esa manera: el pago en sede única solamente está previsto para las obligaciones tributarias propiamente dichas en el art. 65 del Anexo a la Res (CA) 2/2010 pero no para las obligaciones administrativas o asimilables a ellas que están citadas genéricamente en el art. 45 de la misma norma.

Recuérdese que en su momento se publicaron sendas resoluciones contradictorias de efímera vigencia con relación a la exigibilidad para la percepción de los gravámenes, que los contribuyentes posean un coeficiente igual o superior a 0,1000 (cero coma diez milésimos –en realidad centésimos-) en la jurisdicción correspondiente. Esa disposición, fue ignorada hasta su derogación.

Recientemente, la Comisión Arbitral emitió la RG N° 3/10 intentando regular los regímenes de retención y/o percepción que establezcan las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral. Aquí sólo

[5] García, Fernando D. y Serrano, Alberto; El impuesto sobre los ingresos brutos y las exportaciones; Derecho Fiscal, Tomo XLII, 1987, Página 189.
[6] La RG (CA) 8/10) estableció que no resultan aplicables a los contribuyentes del CM, las disposiciones que establece el D. 3595/07 (Salta), referidas al modo de calificar la mera compra en productos agropecuarios.

pretende señalarse la fragilidad normativa que la sostiene dado que no se apoya en ninguna norma legal y formal la regulación de los regímenes de retención, percepción y otros no son competencia del CM en su actual redacción y de allí la oportuna inclusión en el Pacto Fiscal cuya vigencia es una incógnita.

En lo que aquí interesa, en nuestra opinión, los órganos del CM no tienen facultades para regular sobre el procedimiento de la cancelación de las obligaciones, cuestión que es competencia exclusiva de cada jurisdicción. Ello fue manifestado en forma reiterada por las autoridades de la Comisión Arbitral y últimamente ratificado en los considerandos de la Res. 3/10. De alguna manera así se refuerza la falta de naturaleza tributaria del CM. [7]

De cualquier manera, racionalizar los sistemas de pagos a cuenta parece una tarea imposible dado que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se calcula aplicando a los ingresos corrientes las alícuotas locales ponderándoselas en función de los ingresos y gastos del año anterior mientras que la cancelación de la obligación se produce en forma independiente del hecho imponible.

Así como los proveedores perciben, los clientes retienen y la Aduana y las entidades financieras practican exacciones (estas últimas fuera de fuera de su jurisdicción), la coincidencia entre la obligación tributaria legal con el entramado de pagos a cuenta solo puede ser obra del azar.

4. La evolución del Convenio Multilateral.

En nuestra opinión, sin desmerecer su importancia, el CM es un acuerdo interjurisdiccional que **no** tiene naturaleza tributaria dado que el poder de imposición sólo está asignado (o reconocido) a la Nación y a las provincias; por lo tanto, no existe posibilidad material (con la actual redacción del CM) de homogeneizar bases imponibles o medios de cancelación como retenciones y percepciones. Pero si la historia sirve para evitar le reiteración de errores, aquí se realiza una breve reseña.

4.1. Cuestión constitucional

Desde 1953, mediante el CM se distribuye la materia imponible del Impuesto (provincial) sobre los Ingresos Brutos (antes Actividades Lucrativas); también el CM antes estaba destinado a asignar materia imponible entre las municipalidades adheridas mientras que ahora se distribuyen ingresos.

Primera cuestión: para la Corte Suprema, de acuerdo a lo manifestado en la causa Papel Misionero SA, recién con la reforma de la Constitución de 1994, el CM y la Coparticipación Federal adquieren rango constitucional. Si así fuera, la pirámide jurídica estaría construida en forma inversa donde las normas superiores convalidan a las normas inferiores que las preceden temporalmente.[8] Aquí cabe acotar que el CM se generó estando vigente la Constitución de 1949 (derogada formalmente el

---

[7] *"Que la Comisión Plenaria, en su reunión del día de la fecha, instruyó a esta Comisión Arbitral para que se aboque a la incorporación de nuevas pautas a fin de propiciar la armonización de los regímenes y la correcta aplicación del citado acuerdo;*
Que, la Comisión Arbitral resulta competente para proceder en tal sentido, en consonancia con los propósitos que inspiraron el Convenio Multilateral y la recta operatividad del mismo;"

[8] El tema es más relevante de lo que parece a simple vista: ¿hasta donde la Constitución Nacional rige en materias donde normas preexistentes tienen pleno vigor? Para una aplicación práctica, véase García, Fernando D.; Los poderes tributarios de las jurisdicciones locales. Periódico Económico Tributario. 28/08/2009. Año XVII. Pág. 425.

27/4/1956) por que parece obvio que a esa es la Ley Fundamental a la que cabe referirse como marco del CM original.[9]

4.2. La evolución histórica propiamente dicha.

El CM exhibe una decepcionante historia (similar a la de la CF) en la búsqueda de la coordinación fiscal. Hasta 1950, las entonces 14 provincias (el resto eran territorios nacionales) y el escaso peso del sector público en la administración no planteaban los problemas de federalismo que se manifestaron con posterioridad a la reforma constitucional de 1949.

En esa época comienza la necesidad de aumentar la coordinación financiera en las jurisdicciones. Así, los ministros de Hacienda se reunieron en sucesivas conferencias intentando coordinar el accionar de sus provincias en reiteradas oportunidades (entre otras, 5ª Conferencia de 1950, 6ª en 1951 y 7ª en 1953) sin lograr ningún acuerdo. [10] También la coordinación financiera fue un objetivo incluido infructuosamente en el Capítulo XII del 2do. Plan Quinquenal de 1950.[11]

En 1953 (28/5/53) se sancionó el primer convenio (que originalmente fue bilateral) entre la actual CABA y la provincia de Buenos Aires donde la materia imponible se distribuía solamente en función de los gastos (luego se consideró un 10 % en función de ingresos y el 90 % restante en función de gastos). Excepcionalmente, la norma fue aprobada por Decreto (N° 12.841/53). [12]

El régimen se fue ampliando con la sucesiva incorporación del resto de las provincias (24/8/53) y recién en 1964 (el 2do. CM de 1960 originalmente no lo suscribieron ni Buenos Aires ni Santa Fe) se modificó el tercer CM llevándolo a las bases actuales. [13] Las modificaciones no fueron sustanciales, aunque la más importante fue que allí también se creó la Comisión Arbitral.[14]

A su vez, el porcentual de ingresos considerados se incrementó paulatinamente llegando al 50 % actual con lo que actualmente se pondera en mayor medida la imposición en las jurisdicciones importadoras en detrimento de las provincias exportadoras.

Por su parte, la necesaria reforma incorporada en 1977 (Salta, 18/8/77) por las circunstancias del momento no puede considerarse un modelo de voluntad popular. La posterior reforma de Córdoba (1988) al Convenio Multilateral nunca entró en vigencia y el Protocolo Adicional no se aplicó en ninguna oportunidad.

4.3. Situación actual.

4.3.1. Inflación normativa.

Existen 24 jurisdicciones y más de 2.200 Municipios o Comunas que invocan “poder tributario” aún fuera de su jurisdicción; 4.348 normas básicas para poder operar a nivel subnacional

---

[9] Sampay, Arturo Enrique; Constitución y Pueblo. Cuenca Ediciones; Buenos Aires, 1974 y Masnatta, Héctor; Hacia la Reforma Constitucional; Editorial Ábaco; Buenos Aires, 1993. En lo que aquí interesa, ambos autores, hacen hincapié en los aspectos económicos de la CN de 1949 y de su reforma.
[10] La Rosa, Ricardo; “Actividades Lucrativas”; Ed. Nueva Técnica, Buenos Aires, 1968
[11] Bulit Goñi, Enrique G.; “Convenio Multilateral”. Ed. Depalma; Buenos Aires, 1992; pág. 13.
[12] Jarach, D. Op. Cit. Página 832 y Bulit Goñi, Enrique G.; op. cit.; Ed. Depalma; pág. 14.
[13] Guiliani Fonrouge, Carlos María y Navarrine, Susana C.; “Impuesto a los ingresos brutos”; Ed. Depalma, 1982; pág. 61 y ss.
[14] Bulit Goñi, Enrique G. “Las reformas al Convenio Multilateral”; Revista La Información; T° XXXVIII, Pág. 529.

Los 24 códigos provinciales poseen 6.700 artículos; 53 regímenes de recaudación regulados en más de 150 normas, redactadas en unos 2.300 artículos de recaudación (retención y percepción)

Consecuencia: 9.000 artículos a tener en cuenta a nivel provincial. [15]

4.3.2. Invocando la autonomía del derecho tributario se definen en forma diferenciada cuestiones elementales.

Definiciones propias de conceptos elementales ("industria", "consumidor final", "faconier") por parte de cada provincia. Por ejemplo, para calificar como "industria" en Pcia. de Buenos Aires, no se le debe vender a "consumidores finales". Como el enajenante desconoce el destino que le otorgaba el comprador en determinado momento existieron 10 (diez) definiciones de consumidor final.

4.3.3. Distorsión económica y financiera

La incidencia financiera de los pagos a cuenta es mayor que la distorsión provocada al "piramidar" la imposición en cascada. El problema es que afecta en mayor medida a los contribuyentes pequeños y medianos que a los grandes (al quitarles capital de trabajo) y a los productores nacionales (aunque exporten) que a quienes importen de bienes o servicios. [16]

V. Correlación entre el CM y la Coparticipación Federal

La coordinación financiera actual está manifestada tanto en la Ley 23.548 de Coparticipación Federal (CF) como en el Convenio Multilateral (CM) en su actual versión de 1977 y aparecen tan dependientes una de otra como demorada su reformulación. Por ejemplo, la necesidad de una modificación al CM para mantener los impuestos más distorsivos (como por ejemplo, ingresos brutos) no sería necesario si las correcciones a la ley 23.548 adoptaran una posición ortodoxa respecto de la prohibición de analogía sobre los gravámenes a los consumos, contenida en el artículo 9° o si mejor aún se aplicara un IVA provincial (como sobre- tasa).

La situación actual de la CF es que existen varias decenas de proyectos de coparticipación alternativos, donde los sistemas más acabados técnicamente son los más inviables desde el punto de vista político y viceversa. Adicionalmente, los proyectos que plantean reformas más profundas ofrecen un problema adicional referido a la transición que en nuestra opinión, constituye una dificultad insalvable con muchos riesgos y escasas garantías.

Como puede observarse en relación al CM, al igual que sucede con el régimen de CF, nunca se generó una norma positiva dentro de un régimen democrático. En 1953 fue una creación bilateral (a la que forzadamente adhirieron el resto de las provincias) y la modificación de 1964 fue de meras cuestiones técnicas.

En nuestra opinión, ello parece ser suficiente para no alentar ninguna expectativa para crear o modificar ni el CM ni el régimen de CF por lo que la coordinación financiera provincial seguirá siendo un objetivo muy difícil, sino imposible, de alcanzar.

---

[15] Abeledo, Carlos; de Avendaño, Carmen y Peloso, Rafael. Material elaborado en la UIA presentado en la Conferencia Industrial 2007

[16] García, Fernando D.; Algunos aspectos de la problemática relativa a la imposición llamada indirecta. Periódico Económico Tributario. 15/3/2005. Año XIV. Pág.1.

En nuestra opinión, ambos regímenes están correlacionados entre sí debido a que no existirá modificación significativa al convenio multilateral prescindiendo de la eventual reforma a la ley de CF (de acuerdo al orden de presentación, los “nudos gordianos” son dos).

Pero esa presunción es irrelevante: lo que se pretende destacar en el presente comentario es que no existe probabilidad de que estas normas se modifiquen sustancialmente debido a la mayoría legislativa que se requiere en el caso de la CF y a la regla de (virtual) unanimidad de los administradores que se necesita para el CM.

VI. Conclusiones.

Este comentario estrictamente hubiera debido referirse a las “dificultades” existentes en toda la coordinación financiera argentina pero los importantes condicionantes políticos agregados existentes convierten a dicha circunstancia en una virtual ‘imposibilidad’ tanto presente como (en nuestra opinión) futura y de allí el presente encabezamiento.

Desde otro punto de vista, al margen de la correlación positiva de la posibilidad de reforma entre uno y otro mecanismo, cabe destacar que la modificación al CM es más difícil de alcanzar aún que en el caso de la coparticipación, ello así a pesar del caso en que “todos ganen”.

También, a poco que se pase revista a la historia (en particular, la que trasciende al pasado inmediato), la indefinición normativa y la anomia parecen ser la regla y de allí la breve reseña contenida como anexo a este comentario.

Los enfoques descentralizados; que permitirían superar al menos parcialmente la actual demora que se mide por décadas, posiblemente deban esperar un tiempo más.

Poco queda de aquel CM que originalmente pretendió implantar un mecanismo neutral de asignación de materia imponible entre las diferentes provincias; y su complemento, el Protocolo Adicional (que intentó extender esa neutralidad a la cancelación de las obligaciones), nunca fue aplicado.

Estrictamente los conflictos arriba descritos (y otros tales como la imputación del ingreso al domicilio del comprador o al lugar de concertación o al lugar de entrega o al de utilización económica) se verifican entre los fiscos: los contribuyentes y sus asesores han sido las víctimas de ese enfrentamiento.

En la actualidad el CM está desvirtuado no sólo por esos conflictos sino también tanto por la intención de los fiscos de favorecer a los contribuyentes de la propia provincia como por la de atrapar a los contribuyentes de extraña jurisdicción.

Esas pretensiones vienen acompañadas por arbitrarias designaciones como agentes de retención, percepción, “per-retención” y otras modalidades de pagos a cuenta que desnaturalizan el hecho imponible previsto en la normas legales; la obligación tributaria original establecida por los legisladores se desplaza discrecionalmente de acuerdo a la voluntad de los organismos de recaudación.

Peyorativamente, los municipios incursionan con sus propias demandas detrás de cada provincia que se agrega al espectro de sujetos activos, por lo que los contribuyentes tiene un incentivo adicional para evitar - en la medida de lo posible - quedar atrapados en las normas del CM.

En definitiva, no interesa lo que dispongan las normas jurídicas (del nivel que sea): los contribuyentes deben estimar no sólo la incidencia financiera de los pagos a cuenta sino los costos económicos adicionales resultantes de exportar sus bienes o servicios a otras provincias.

Por otra parte, igual que con el régimen de coparticipación de la Ley 23.548, las jurisdicciones que están restringidas en exceso por el CM deben evaluar seriamente retirarse del mismo; en ese caso, la imposición local quedaría limitada - como en cualquier otro país federal- a la actividad desarrollada dentro del territorio provincial.

Por último, como ya lo ha manifestado públicamente, este comentarista está convencido que el grado de deterioro del CM es irreversible.

Anexo I. La Evolución normativa de la Coparticipación Federal.

Aunque excede el tema de este comentario, la reforma de la Constitución Nacional de 1994 que obliga por su Cláusula Transitoria a sancionar un Régimen de Coparticipación antes de 1996 es virtualmente imposible de implementar.

El Cuadro Anexo describe la evolución legislativa del régimen. En opinión del autor, ni el primer régimen general (ley 20.221) ni el segundo (ley 23.548) son representativos por las circunstancias de cada momento.

Constitución vigente	Año	Leyes por impuestos mas representativas	Leyes de coparticipación
1853	1935	12.139, 12.143 y 12.156	
1949	1954	14.390 y 14.788	
1957	1964	16.453	
1972	1973		20.221
1853/1957	1988		23.548

Anexo II. Bibliografía adicional vinculada al tema.

1. Doctrina.

Barberis, Julio A.; El territorio del Estado y la soberanía territorial: Ed. Ábaco de R. Depalma.

Bullit Goñi, Enrique G.; Convenio Multilateral; Editorial Depalma; página 157.

Diez, Manuel M.; Manual de Derecho Administrativo; Tomo 2; Editorial Plus Ultra, Pág. 71.

García, Fernando D.; Análisis de las principales distorsiones provocadas por los sistemas anticipados y especiales de cancelación en los impuestos a los consumos. Revista Impuestos, Tomo LIV-A Pagina 685.

García, Fernando D.; Aproximación al análisis de los impuestos distorsivos. Revista Impuestos, Tomo LX-A, Página 1.

García, Fernando D.; El poder tributario local ejercido fuera de la jurisdicción provincial. Revista Impuestos, Tomo 2002 B, Revista No. 19; Octubre, pagina 1605 y bibliografía allí citada.

García, Fernando D.; Alcance de los poderes de las jurisdicciones locales: Otra perspectiva sobre las implicancias de la causa “Papel Misionero SA”. Periódico Económico Tributario; 21/06/2009.

García Mullín, Roque; Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario; Revista La Información; Tomo XLV; Página 547.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C.; en Procedimiento Tributario; Editorial Depalma, 1989.

Núñez, Eduardo J: Los regímenes de pagos a cuenta y la recaudación a cualquier costo. Revista Impuestos; Julio 2008, N° 14 Página 1203.

Rivas, Adolfo A.; Teoría general del derecho procesal; Ed. Lexis Nexis, pág. 167.

Soler, Osvaldo; Abuso del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria; La Ley; Setiembre, 2003; Capítulo V; pagina 95.

Teijeiro, Guillermo; Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria; Octubre, 2002; Capítulo IX, página 139.

Xavier, Alberto; Derecho Tributario Internacional; Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.

2. Jurisprudencia.

Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa. (A. 95. XXX).

Bodegas Chandon SA c/ Municipalidad de Río IV; Cámara Nacional de Apelaciones 4° Circ.; 25/10/2006 respecto de las municipalidades.

Edenor SA, Corte Suprema de Justicia; 27/05/04 (E. 298; XXXIII) y Edesur SA de la misma fecha, (E. 46; XXXIII).

Felipe Escribano e Hijos SA s/ medida cautelar auto satisfactiva; Expediente 83/09; Juzgado Civil y Comercial en primera Instancia N° 2 Secretaría 4; Provincia de Chubut . Incidente sobre medida cautelar (provincias).

Oliver, Manuel; Corte Suprema de Justicia; 15/10/69; Derecho Fiscal; To. XXIII; Pág. 421.

Colegio de Graduados en Ciencias Económicas

X L

JORNADAS TRIBUTARIAS

Ciudad de Mar del Plata, 17, 18 y 19 de Noviembre de 2010.

Trabajos Presentados en la Comisión Nº 2

Titulo del Trabajo

Algunos comentarios sobre la inaplicabilidad actual del Convenio Multilateral y la imposibilidad de su reforma.

Autor/es

Dr. Fernando D. García

Situación actual.

- Inflación (o cambio en las cantidades) de las normas.
  - 24 jurisdicciones y 2.200 municipios o comunas con “poder tributario”.
  - 24 códigos locales con 6.700 artículos.
  - Mas de 100 regímenes de recaudación en más de 150 normas con 2.300 artículos de recaudación (55 de retención y percepción)
  - 9.000 artículos a tener en cuenta a nivel local.
- Invocando la autonomía del derecho tributario:
  - Definiciones propias que varían según la provincia : “industria”, “faconier”, “consumidor final” (10 definiciones! en PBA),
- Distorsión económica y financiera. Comercio internacional.
  - Los impuestos son distorsivos por la conocida piramidación.
  - Los costos financieros (que son “a - legales”) son mayores aún a los económicos. Discriminan contra la producción nacional.

Caso 1. Provincia de Misiones y/o Municipalidad de Avellaneda.

- Empresa que gasta solo en la PBA y exporta 100 %.
- Empresa que gasta 99 % en PBA y 1% en Misiones. Exporta 100 % desde PBA. Ídem.
- Res. (CA) 1/2005. No se computan ingresos ni gastos.
- ¿Por que se reclaman por las ventas desde otras jurisdicciones si no se aplica el CM?

Caso 2. Empresa considerada como “Industria” en Buenos Aires y “Comercio” en Santa Fe y Salta.

- a) **una** sola actividad (proceso único, económicamente inseparable); b) por **un** mismo contribuyente c) ingresos brutos atribuibles a **mas de una** provincia (**dos** o más jurisdicciones).
- Art. 32. A las actividades comprendidas en el CM no se le podrán aplicar alícuotas que impliquen un tratamiento diferencial respecto de las desarrolladas dentro de una misma jurisdicción.
- No hay <u>una</u> actividad en <u>dos</u> pcias. sino <u>dos</u> (o tres) actividades distintas (una en cada provincia).
- a) ¿Se aplica el CM? b) Si así no fuera ¿Hay dos CM? Uno como “industria” en la PBA y otro como “comercio” en S. Fe). Son diferentes formas de hacer el CM!. Pro’s!

Caso 3. Inaplicabilidad del CM para las retenciones y percepciones.

- Considerandos Resolución (CA) 3/10: "Que la CP,…, instruyó a esta CA para que se aboque a la incorporación de nuevas pautas a fin de propiciar la armonización de los regímenes y la correcta aplicación del citado acuerdo;
- "Que, la CA resulta competente …., en consonancia con los propósitos que inspiraron el Convenio Multilateral y la recta operatividad del mismo;"
- Antecedente: Res. (CA) 1 y 4/06; exigibilidad para la percepción de los gravámenes, que los cbytes. posean coeficiente >10 % en la jurisdicción (ignorado).
- El caso de las "per-retenciones" bancarias fuera de la jurisdicción. Responsabilidad de los funcionarios públicos (y privados!).

Diagnóstico (excluyendo los temas del CM).

- Arbitrarias designaciones como agentes de retención, percepción, “per-retención” y otras. S.M. de Tucumán; Papel Misionero SA.
- Decenas de definiciones (industria, consumidor final, etc.)
- La obligación tributaria legal depende de la voluntad de las DGR’s.
- Los municipios incursionan detrás de cada provincia que se agrega como sujetos activos.
- Cuestión gremial: Pérdida de credibilidad de los asesores y profesionales.

Lo malo: las experiencias que fracasaron.

- Antes de 1950: 17 provincias. El resto eran territorios nacionales. Constitución de 1949.
- Conferencias de Ministros Hacienda: 5ª (1950), 6ª (1951) y 7ª (1953).
- Capítulo XII del 2do. Plan Quinquenal (1950).
- 2do. CM (1960). No adhieren Bs. As. y S. Fe.
- 5to. CM (1988 , Cba)
- Pacto Fiscal (1993). Rég.uniforme de R. y P.
- Protocolo Adicional (no se aplicó nunca).

Peor: no hay antecedentes exitosos.

- 28/5/53. Convenio **Bilateral** (Cap. Fed. y Pª Bs.As.)
  - Materia imponible distribuida en función de los gastos.
  - Aprobada por Decreto N° 12.841/53 del PEN.
  - **Es lo único que hay!**
  - Incorporación del resto de las provincias (24/8/53)
- 3er. CM (1964). Sólo crea la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria.
- 4to. CM (Salta, 1977). Oposición de Tucumán.

Preguntas.

- ¿El convenio actual es administrable?
- ¿Favorece/ perjudica “discrecionalmente” a determinados contribuyentes?
- ¿Podemos seguir así o el deterioro del CM es irreversible?
- ¿Se puede modificar a corto plazo?
- ¿No habría que esperar a la reforma de la Coparticipación?

Propuesta.

- Las jurisdicciones perjudicadas (productoras) deberían retirarse del Convenio Multilateral.
- La imposición quedaría limitada a la actividad desarrollada dentro del territorio provincial.
- Un solo régimen de retenciones y percepciones.
- A pesar de la imposición se favorecería a la actividad interna respecto de la importada.

¿El CM es parte (jurídica y económica) de la CF?.

Constitución Año	Leyes por impuestos	Leyes de coparticipación	Carácter
1853	12.139, 12.143 y 12.156 (1935)		Distribución por cada impuesto.
1949	14.390 y 14.788 (1954)		Ídem.
1957	16.453 (1964)		Ídem.
1972 (JM)		20.221 (1973)	Distribuc. Gral.
1853		23.548 (1988)	Ídem.
1994	Incumplida	Venció en 1996	

¡Muchas gracias!

- Fernando D. García
- fgarcia9@cponline.org.ar

X L
JORNADAS TRIBUTARIAS

CIUDAD DE MAR DEL PLATA, 17, 18 Y 19 DE NOVIEMBRE DE 2010.

TRABAJOS PRESENTADOS
EN LA COMISIÓN Nº 2

Titulo del Trabajo
Fletes de compras:
Problemas que se plantean en el convenio multilateral.

Autor/es
Dra. Hermosinda Egüez
Dr. Sergio Armando Simesen de Bielke

I - Introducción

El Convenio Multilateral del Impuesto sobre los Ingresos Brutos ([1]) ofrece una multiplicidad de cuestiones de interpretación controvertida, siendo la que abordamos solamente una de ellas; tal situación conduce a la falta de certeza acerca del criterio adoptado para confeccionar los coeficientes unificados a fines de distribuir la base imponible y su asignación a cada una de las jurisdicciones en los casos de aplicación del denominado "Régimen General". Las resoluciones de los organismos de aplicación (Comisión Arbitral y Comisión Plenaria), como así algún pronunciamiento jurisprudencial, han emitido opiniones contradictorias; todo ello configura un crítico clima de inseguridad jurídica para contribuyentes y jurisdicciones involucradas y, desde el punto de vista de los profesionales que trabajan en la materia, una desagradable posición frente a sus comitentes cuando se llega a un ajuste pretendido por alguna jurisdicción que entiende que ha sido erróneamente calculado el coeficiente unificado, perjudicándola.

Que se sigan considerando estos temas como materia especial a tratar en congresos, jornadas y diversas reuniones de los interesados en la tributación, no hace sino expresar que la discusión no está concluida, por lo que intentaremos aportar nuevos elementos para participar en la misma. Ello sin perjuicio de coincidir en la idea generalizada acerca de la necesidad de una revisión integral del Convenio a fines de adecuar su normativa a un contexto de negocios muy diferente al contemplado en el momento histórico de su firma.

[1] Texto vigente del firmado en Salta el 18/08/1.977.-

A fines de precisar los términos y alcances de este trabajo, comenzaremos recordando la redacción de la normativa del Convenio Multilateral que entendemos aplicable al efecto:

"Artículo 3º *-Los gastos a que se refiere el artículo 2º, son aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad.*

Así, se computarán como gastos los sueldos, jornales y toda otra remuneración, combustibles y fuerza motriz, reparaciones y conservación, alquileres, primas de seguros y en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etcétera. También se incluirán las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley del impuesto a las ganancias.

No se computarán como gastos:

a) 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;

b) El costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización;

c) Los gastos de propaganda y publicidad;

d) Los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etcétera);

e) Los intereses;

f) 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."

…

"Artículo 5º - *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.*

De no practicarse balances comerciales, se atenderá a los ingresos y gastos determinados en el año calendario inmediato anterior."

II - ¿Los fletes de compras son "gastos de compras" o "costo de los bienes adquiridos"?

Según fuere la posición adoptada, se produce una consecuencia de resultados sensiblemente distintos:

a) Si se consideran ***gastos de compras***, deben contemplarse entre los denominados "gastos computables", con incidencia en el coeficiente resultante para los gastos.

b) Si se entiende que deben ***integrar el costo de los bienes adquiridos*** (mercaderías, materiales, materias primas), constituyen gastos no computables y no tienen incidencia en el citado coeficiente.

Y, complementariamente, para la atribución "territorial" del gasto (admitido hipotéticamente que fuere tal), debería previamente analizarse, entre otros aspectos, si el mismo resulta significativo, si es esporádico, si revela la intención de ejercitar la actividad en una jurisdicción o constituye la revelación de prácticas comerciales en las que las partes intervinientes no tienen la misma posición contractual desde el punto de vista de la "realidad económica". Volveremos sobre ello más adelante.

III - El costo de la materia prima adquirida a terceros (en actividades industriales) y el de las mercaderías (en actividades comerciales). Profundización del concepto.

Puede enfocarse el tema desde distintos puntos de referencia; así:

a) Criterio contable: siguiendo a Enrique Fowler Newton ([2]) y compartiendo su opinión, señalamos que

"El costo de los bienes comprados incluye:

a) su precio;

b) los impuestos no recuperables;

c) los costos vinculados con su traslado y desembarco (fletes, seguros, honorarios de despachantes de aduana, recepción, etcétera);

d) las erogaciones demandadas por la función de compras.

Este último elemento no siempre es contemplado por las NC (se refiere el autor a las normas contables)*, lo que puede atribuirse al hecho de que la activación*

[2] "Cuestiones contables fundamentales", Editorial La Ley, 4ª Edición, 2.004, págs. 148/9.

requiere un esfuerzo administrativo que en muchos casos puede omitirse sin desmejorar significativamente la calidad de la información contable."

Otro criterio, en el mismo sentido de la opinión glosada, es el adoptado por la Resolución Técnica N° 17 de la FACPCE, que establece ([3]):

"En general, la medición original de los bienes incorporados y de los servicios adquiridos se practicará sobre la base de su costo.

El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino. Por lo tanto, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (por ejemplo: fletes, seguros, costos de la función de compras, costos del sector de producción), además de los materiales o insumos directos o indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje.

Las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del servicio adquirido o producido y la forma en que sus costos se han generado."

b) Criterio tributario: adoptaremos, considerándolo un criterio general (por su aplicación en distintos plexos tributarios nacionales) pero destacando que, en verdad, es el que surge explícitamente de la Ley del Impuesto a las Ganancias en lo relativo a la valuación de existencias ([4]) y que puede sintetizarse como "costo de la última compra" (con las aclaraciones que formula el texto legal según que se hubieran o no realizado adquisiciones en los distintos tramos del período

[3] Segunda Parte, Sección 4.2.1. Reglas generales.

[4] Ley vigente, t.o. en 1997 y sus modificaciones, artículo 52, inciso a), para las mercaderías de reventa, materias primas y materiales.

considerado); en especial nos interesa destacar la aclaración reglamentaria ([5]) acerca de que el "costo de la última compra" es:

" … el que resulte de considerar la operación realizada en condiciones de contado incrementado, de corresponder, en los importes facturados en concepto de gastos hasta poner en condiciones de venta a los artículos que conforman la compra (acarreo, fletes, acondicionamiento u otros)."

c) Criterio de la letra del Convenio Multilateral: de la transcripción antes efectuada, del artículo 3° del texto en vigencia, se plantea una posible contradicción; en efecto, luego de enumerar como gastos computables, entre otros, a "todo gasto de compra", se afirma que no se computarán como gastos "el costo de la materia prima adquirida a terceros" (actividades industriales), como tampoco "el costo de las mercaderías" (actividades comerciales").

Coincidimos con Althabe y Sanelli ([6]) en cuanto a que no existe en el Pacto una definición genérica de "gastos" (concepto doctrinariamente bastante discutido), sino una enumeración de gastos "computables" y "no computables"; no nos resulta clara, sin embargo, la distinción que realizan los citados autores en cuanto a que:

- *"los "gastos computables" son los que indican sin duda* ***actividad propia del contribuyente,*** *porque son las erogaciones necesarias para realizar la misma".*

…

[5] Artículo 75, inciso a), según Decreto N° 1.344/98 y sus modificaciones.
[6] Althabe, Mario Enrique – Sanelli, Alejandra P., "El Convenio Multilateral. Análisis Teórico y Aplicación Práctica", Editorial La Ley, 2ª Edición, Buenos Aires, 2007, págs. 66/7.

- *“las exclusiones corresponden a “gastos” que* ***no implican actividad propia sino de terceros*** *(por ejemplo, el valor de adquisición de la mercadería que se revende). También están aquí nominados los tributos pagados, que obviamente son ajenos a la actividad del contribuyente, y los intereses, que es el costo del dinero tomado de terceros”.*

A la luz de estas afirmaciones planteamos estos interrogantes y reflexiones:

- Si las erogaciones son necesarias para realizar la actividad propia del contribuyente: ¿no deberían ser todas “gastos computables”? o, expresado de otra forma: ¿las erogaciones no necesarias serían “gastos no computables? No nos parece apropiado introducir la necesariedad de la erogación para apuntalar una división entre gastos computables y no computables o, en todo caso, no parece ello ayudar a la interpretación del porqué de la distinción.

- Si los “gastos no computables” implican actividad de terceros: ¿no son acaso actividad de terceros la provisión de fuerza motriz, los servicios de reparaciones de bienes, los de seguros que se contratan, los servicios de profesionales, entre otros “gastos computables” expresamente mencionados en la norma cuyo contenido procuramos desentrañar? ([7])

[7] Este criterio de ***excluir los gastos que en realidad expresan el ejercicio de la actividad de terceros*** (gastos no computables), también fue sostenido por el Tribunal Fiscal de Apelaciones, Sala III, de la Provincia de Buenos Aires en sentencias de fechas 30/05/2006 y 25/04/2007, dictadas en "A.V.H. SAN LUIS S.R.L." y "ALFATEX S.A.", respectivamente. Otro tanto sucedió en el caso “ICI Argentina c/Pcia. de San Luis”, en el que se analizó la tesis de la Empresa de considerar no computables los fletes de ventas; se sintetizó esta tesis así: *“Que es improcedente lo actuado por San Luis al considerar que las erogaciones efectuadas por fletes por venta son gastos computables a los fines de la aplicación del Convenio. Ello a tenor de lo dispuesto por los arts. 3º inc. b) y 4º. Cita doctrina que dice que las exclusiones corresponden a gastos que no implican actividad propia sino de terceros, por no medir adecuadamente la actividad. Declara que el servicio de fletes es prestado directamente por empresas del rubro contratadas al efecto, es decir, que se trata de un costo atribuible a una locación de servicios convenidos para su comercialización en los lugares donde desarrolla sus actividades, que son Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Provincia de Santa Fe. Que por lo tanto, los gastos de transporte a que se refiere el art. 4º son exclusivamente aquellos vinculados con las operaciones*

- Los tributos pagados: ¿son ajenos a la actividad del contribuyente o, justamente lo contrario, es la actividad del contribuyente la génesis de los tributos pagados?

Más adelante nos referiremos a las también contradictorias conclusiones que, sobre los fletes de compras, emergen de resoluciones de los organismos de aplicación. Adelantamos, no obstante, lo confuso de la redacción de la norma de la que nos ocupamos ([8]); así, se observa por ejemplo que, luego de admitirse que constituyen gastos computables los de comercialización, se afirma inmediatamente después que no son computables los gastos de propaganda y publicidad (claramente gastos de comercialización).

Como dato de interés para nuestro análisis, agregamos que en el frustrado intento de modificación del Convenio Multilateral ([9]), se expresó que no sería computable como gasto:

"a) El costo de la materia prima adquirida a terceros destinada a la elaboración en las actividades primarias e industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las comerciales. Se entenderán incluidos los gastos directos de compra imputables al costo (por ejemplo: fletes, acarreos, comisiones, seguros de compra), y en el caso de la materia prima no solamente la materia prima básica sino todo

---

de compra del sujeto, mientras que el costo del servicio de transporte relacionado con las operaciones de venta son gastos no computables según el art. 3º citado."

[8] Con las posibles consecuencias sancionatorias que podrían derivarse de una aplicación inadecuada de la normativa y de la que resultare un ajuste fiscal, tema que desarrollaremos más adelante.

[9] Artículo 13 del texto aprobado el 2 de septiembre de 1.988 en La Falda (provincia de Córdoba).

bien de cualquier naturaleza que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado."

Introducimos, finalmente en esta parte de reflexiones acerca de la redacción adoptada en el Convenio, la pregunta acerca de si, para la interpretación adecuada, cabe recurrir a los conceptos contables o si, por el contrario, los signatarios del pacto interjurisdiccional decidieron apartarse de ellos; para ésta última posición: si el apartamiento es total o lo es, única y exclusivamente, para los casos puntuales enumerados como "no computables". La pregunta resulta pertinente en tanto se advierta que la redacción alude tanto a "gastos", como a "costos" y a "amortizaciones".

Recurriendo nuevamente a Fowler Newton ([10]), veamos el **concepto de costo**:

*"En un sentido amplio, **costo** es el sacrificio que demanda o demandaría:*

a) la compra o la producción de:

1) un bien (ejemplo: una materia prima); o

2) un servicio (ejemplo: un asesoramiento impositivo); o

3) un conjunto de bienes o de servicios (ejemplos: los producidos o los vendidos durante cierto período); o

b) el desarrollo de una actividad, como por ejemplo:

1) la transformación de materias primas de bienes disponibles para la venta;

2) la comercialización de dichos bienes;

[10] "Cuestiones Contables Fundamentales", ob. cit., págs. 145/6.

3) la administración del ente;

4) la investigación y el desarrollo de nuevas tecnologías;

*5) la financiación de otras actividades con fondos de terceros (**costos financieros**);*

6) la cancelación de un pasivo."

Con referencia a los **gastos**, expresa el citado autor:

*"Son **gastos** los costos incurridos para obtener ingresos. No hay ingreso sin gasto ni gasto sin ingreso. En los estados contables, algunos gastos suelen definirse:*

*a) con la palabra **costo** seguida de alguna descripción que lo relaciona con el ingreso que lo ocasiona (ejemplo: **costo de las mercaderías vendidas**); o*

*b) con el vocablo **gastos** y la referencia a una actividad (**gastos de administración, gastos de investigación**).*

Algunos gastos se relacionan con el activo porque resultan de la salida de algún bien (como la mercadería vendida) mientras que otros se producen como consecuencia de la disminución progresiva de su valor (como la depreciación de los muebles empleados en una oficina de ventas)."

Es muy probable (y creemos que fue así) aún cuando los conceptos contables no se encontraban tan desarrollados y conocidos como en el presente, que al momento de redactarse la normativa aplicable se tuvieron en cuenta los conceptos contables; ello parece reafirmarse con el contenido del artículo 5° del Convenio Multilateral que dispone:

"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.

De no practicarse balances comerciales, se atenderá a los ingresos y gastos determinados en el año calendario inmediato anterior."

Como dato coadyuvante a las reflexiones que venimos formulando, agregamos que los signatarios de la reforma que se pretendió materializar en la reunión de La Falda, siguiendo la línea de referirse a conceptos contables, no incluyeron en la ejemplificación utilizada para los "gastos computables" a los gastos de compra y, en la enumeración de los "gastos no computables", expresamente hicieron referencia a ([11]):

"a) El costo de la mercadería adquirida a terceros destinada a la elaboración en las actividades primarias e industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las comerciales. Se entenderán incluidos los gastos directos de compra imputables al costo (por ejemplo: fletes, acarreos, comisiones, seguros de compra)…".

Adelantamos la posición que permite conciliar las normas, evitando aquella que las ponga en pugna: los conceptos contables deben ser tenidos en cuenta a los fines de interpretar adecuadamente la normativa del Convenio; ello como ***principio general***. En los casos en que se han mencionado determinados gastos como "no computables", cabe interpretar un apartamiento deseado especialmente; tales casos constituyen ***excepciones taxativas al principio general.***

[11] Artículo 13. Gastos computables y no computables.

No compartimos, entonces, el criterio sustentado por Martín Caranta ([12]) en cuanto a la relevancia del balance contable y al hecho de que la contabilización de los fletes por compras como costo de los bienes sea el sustento para considerar a tales fletes como gastos no computables. Compartimos, en cambio, su preocupación acerca de que *"si por prudencia se quisiese seguir la doctrina de la Comisión Arbitral que surge de las resoluciones comentadas, nos encontraríamos con un escollo no menor: la información que se requiere a tal efecto no surgirá del balance que se utiliza para la confección de los coeficientes de ingresos y de gastos, dado que las normas contables disponen que los fletes que se vinculen con la adquisición de bienes deben integrar el costo de adquisición."*

Compartimos, también, con el citado autor que -siendo la base de la determinación de los coeficientes el último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior- "*se obligaría al contribuyente a llevar una contabilidad extra o contabilidad fiscal, a los fines de la determinación del coeficiente de gastos".* En realidad, para nosotros, ***es lo que viene ocurriendo y seguirá ocurriendo ante la necesidad de "separar" los gastos no computables en general, no solamente los fletes de compras*** ([13])**;** lo dicho sin perjuicio de señalar que otro tanto acontece con aquellos contribuyentes que no practican balances comerciales ([14]).

[12] "Convenio: fletes por compras resultan gastos computables?", Ámbito Financiero, Tribuna Fiscal, 09/09/2.008.
[13] Véase, como agregado, el caso de las amortizaciones a computar como gastos: cabe prescindir de las contables para adoptar el número que surge de las amortizaciones ordinarias según el impuesto a las ganancias. Hay, de este modo, "otro balance".
[14] Artículo 5, segundo párrafo, Convenio Multilateral.

d) Criterios de los Organismos de Aplicación: acá corresponde destacar el plural que utilizamos para enfatizar en la diversidad de los criterios que surgen de pronunciamientos emitidos en casos concretos; así:

d.1).- En la Resolución N° 18/2.004 ([15]), la Comisión Arbitral expresó, entre otros conceptos:

"*Que analizada por esta Comisión la cuestión planteada, así como la documentación agregada y lo reconocido por la propia empresa ICI ARGENTINA S.A., se advierte que la entrega de los bienes se concreta con el costo del flete por su cuenta y orden, al domicilio fabril de las empresas compradoras en San Luis, por lo que no resulta aceptable el criterio sustentado por la firma respecto de que tal concepto de gasto encuadra en el artículo 3° del Convenio Multilateral como no computable.*

Que el gasto de flete a que se refiere el artículo 4° del Convenio Multilateral, es el correspondiente a operaciones de venta y por lo tanto computable, con los efectos que dicha norma determina."

Parecería desprenderse, de la conclusión vertida por la Comisión Arbitral, que los fletes de compra (gastos de transporte) o ***no son computables*** (al fin, el artículo 4° del CM es complementario y aclaratorio del artículo 3° del mismo texto) o ***no deben atribuirse por partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible.***

[15] Del 18 de mayo de 2.004, en el caso "ICI Argentina S.A. c/Pcia. de San Luis".

d.2).- En la Resolución N° 18/2.008 ([16]), expresó la Comisión Arbitral, en lo que acá nos interesa que los gastos de compra de mercaderías ***constituyen gastos computables***; así, señaló:

"Que puesta al análisis del tema, esta Comisión observa que la controversia radica en dos aspectos: a) si los gastos de flete y estadía de las mercaderías que se importan forman parte de costo de las mismas, y por lo tanto no deben ser considerados como computables a los efectos de la conformación de los coeficientes de gastos pertinente, y b) si existe sustento territorial en la Ciudad de Buenos Aires.

Que en cuanto a la primera cuestión, se debe tener presente las disposiciones específicas sobre el particular contenidas en el artículo 3°, primer párrafo, y el inciso a) del mismo artículo del Convenio, que expresan: "Así, se computarán como gastos… todo gasto de compra…" y "No se computará como gasto: a)… el costo de las mercaderías en las actividades comerciales…".

Que como se puede apreciar de esa norma, indudablemente los gastos de compra de las mercaderías deben ser utilizados como componentes de aquellos gastos a que hace referencia el artículo 2° del Convenio Multilateral, es decir que forman parte de los gastos a incluir a los fines de la determinación del coeficiente respectivo.

Que además el inciso a) del artículo 3° mencionado, define con suficiente claridad

[16] Del 15 de abril de 2.008, en el caso "Libertad S.A. c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires".

que se considera costo, en especial para las actividades industriales, y exige que para ser considerado como tal, se trate de un bien de cualquier naturaleza que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado.

Que la Comisión Arbitral ya se expidió en el mismo sentido mediante Resolución Nº 41/2007 (CA)."

d.3).- En la mencionada Resolución N° 41/07 ([17]), recaída en el caso "Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires", se aclara que:

"… con relación al rubro "fletes" la firma manifiesta que se trata de un costo y no de un gasto computable, dado que es abonado a la firma proveedora de los bienes de cambio y son generados con anterioridad a la entrega de las unidades, no debiendo en consecuencia ser considerados para el cálculo del coeficiente de gastos de conformidad con el art. 3 del Convenio Multilateral. A este respecto la representación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires entiende que es un gasto que corresponde ser asignado a su jurisdicción."

En forma escueta y sin mayor análisis, la Comisión Arbitral afirmó:

"Que respecto a los gastos por "fletes" cabe señalar que los mismos guardan todas las características necesarias para ser considerado un gasto computable."

[17] Comisión Arbitral, 17 de agosto de 2.007.

e) Criterios jurisprudenciales:

Es escasa la jurisprudencia de organismos distintos de los del Convenio pero, aún en los pronunciamientos conocidos se evidencian, también, posiciones encontradas; así en “Tejimet S.A.”, el Tribunal Fiscal de Apelaciones, Sala III, Provincia de Buenos Aires ([18]), se decidió (posición mayoritaria) en apoyo del criterio fiscal de no computar los fletes de compras como gastos, a fines de elaborar el coeficiente respectivo, mientras que la minoría adoptó la posición contraria.

Los votos mayoritarios (Dras. Mónica V. Carné y Dora M. Navarro) sostuvieron lo que denominamos el “criterio contable”, esto es, los fletes de compra integran el costo de los bienes adquiridos y, por consiguiente, no son computables. No agregó elementos nuevos, distintos a los que ya hemos analizado.

La minoría (Dra. Silvia E. Ardoy), en cambio, entendió *“que el Convenio Multilateral se aparta, respecto de los fletes por compra de materias primas, del concepto contable de costo y permite su cómputo como gasto de transporte. Ello, encuentra su principal fundamento en el art. 4° del aludido Convenio, el cual no diferencia —al aludir a los "gastos de transporte"— entre gastos por compra o venta. En tal sentido, como sostiene el adagio latino, ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus (donde la ley no distingue, no debemos distinguir); por lo expuesto, y conforme una correcta aplicación del principio referido, si la ley está enunciada en términos generales, el intérprete no debe hacer distinciones para aplicarla en unos casos y en otros no; en otras palabras: La*

[18] Sentencia del 7/08/2.007.

extensión de un concepto genérico atrapa a todas sus especies. (cfr. esta sala in re: "Costa Brava S.R.L.", de fecha 06/06/06).”

e.1) Otros problemas: sanciones y responsabilidad solidaria

Es importante destacar que en el caso también se discutió la procedencia de una sanción de multa y la responsabilidad solidaria de los administradores; dos cuestiones que no pueden soslayarse al momento de tomar una posición sobre la cuestión.

e.1.1) Con relación a la multa, coincidimos plenamente con la solución adoptada que contempló la aplicación de la exculpación con base en el error excusable y que, a esta altura del desarrollo del trabajo, nos permite ratificar el pantanoso terreno abordado; así, se resolvió que *“no puede desconocerse que el texto de algunas de las normas del referido Convenio carece de la precisión o del desarrollo suficiente que permita despejar, de manera indubitable, todo margen interpretativo, por lo que las particularidades que exhibe el presente caso en cuanto a que las diferencias de impuesto reclamadas derivan de la aplicación de criterios disímiles en el tratamiento de los costos derivados de los fletes pagados por compras de materias primas, esta Sala considera procedente dejar sin efecto la multa por omisión impuesta por el art. 3° del Acto en crisis., conforme sentencia de esta sala en autos "Alfatex S.A.", de fecha 25/04/2007, entre otras, lo que así se declara.”*

e.1.2) El tema penal: si las administraciones locales, como parece constituir una costumbre generalizada, entienden punible la conducta del contribuyente que decide equivocadamente en un contexto de interpretaciones opinables y desconocen la aplicación del error excusable, fácil es intuir que igual posición adoptarán si se llegare a aprobar el proyecto de modificación de la Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769

([19]). El citado proyecto amplía el tipo penal de evasión al ámbito de los tributos correspondientes *"al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto de las obligaciones tributarias locales evadidas excediere la suma de PESOS CIEN MIL ($ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a UN (1) año."*

Más allá de las importantes críticas que se han vertido acerca de las cifras en juego, de los problemas acerca de la posibilidad de un doble juzgamiento por la misma conducta (en tanto normalmente el tributo local sobre los Ingresos Brutos juega "de la mano" con el Impuesto al Valor Agregado, por ejemplo), en el caso que nos ocupa podría aparecer más de un fisco local involucrado en la discusión con el mismo contribuyente. Se trata, entonces, de establecer reglas claras para que los contribuyentes sepan cómo organizar sus negocios y adaptar sus conductas fiscales a normas estables y de rápida y sencilla interpretación.

e.1.3) En cuanto a la responsabilidad solidaria de los administradores, otro tema harto preocupante para los contribuyentes ([20]), la citada Sala III decidió que *"a diferencia de lo dispuesto por la Ley de Procedimientos fiscales 11.683, vigente en el ámbito nacional, que exige la previa intimación del deudor principal, en el plano provincial los responsables solidarios no son deudores "subsidiarios" del incumplimiento de aquel, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta, dando muestras con ello, que la institución guarda como fundamento de su existencia una clara concepción garantista. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que*

[19] Mensaje N° 379, de fecha 17/03/2.010, del Poder Ejecutivo Nacional, sin tratamiento en la Cámara de Diputados a la fecha de este trabajo, aún cuando se ha conocido algún borrador del dictamen de una de las comisiones.
[20] En especial por la redacción del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, objeto de severas críticas doctrinarias en el tratamiento no subsidiario que dispensa a la responsabilidad solidaria.

actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste (Cf. Giuliani Fonrouge "Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires", pág. 37. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1980) —en igual sentido, sentencia de esta sala en "Dukesa SA", de fecha 15/09/2005, entre otras—."

IV - REGÍMENES DE RETENCION Y DE PERCEPCIÓN. PAUTAS APLICABLES PARA LOS SUJETOS PASIBLES. ASPECTOS CRÍTICOS

La Comisión Arbitral se ha encargado de establecer pautas para estos regímenes, siendo las que nos interesan a los fines de este trabajo, las establecidas en el artículo 45 (Resol. C.A. N° 2/2.010), inciso a), apartado 2, en estos términos: *"Podrán resultar sujetos pasibles de retención o percepción aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo*."

Las administraciones tributarias locales, por su parte, han utilizado con amplitud los regímenes de recaudación "en la fuente", creando un verdadero caos por los excesos incurridos; destacamos, entre otros problemas que se generan:

a) Proliferación de agentes de percepción, de retención y de recaudación por vía de los depósitos en Entidades Financieras; cargas al sector privado para el ingreso del tributo, no remuneradas.

b) Anarquía en la selección de los agentes de retención y percepción, en la de los sujetos pasibles, en las bases para el cálculo de las obligaciones establecidas, en las alícuotas aplicables, en los requisitos para

exclusiones, etc.; otra carga adicional para los contribuyentes, tanto más gravosa cuanto más jurisdicciones abarquen en su actividad y lamentable colocación del contribuyente como rehén de la puja entre jurisdicciones para apropiarse de la mayor cantidad posible de base imponible.

c) Desapego total, en los regímenes de percepción, entre la necesidad de contar con los fondos del sujeto pasible de percepción y su depósito por parte de los agentes nominados; injustificable financiación a cargo de éstos últimos, en operaciones que no sean de contado, sin retribución del esfuerzo y contradicción evidente con el sentido gramatical de la palabra "percepción" ([21]).

d) Generación de importantes saldos a favor de los contribuyentes y trámites inagotables para lograr su devolución; costos administrativos y pérdida de poder adquisitivo de dichos saldos. Un perjuicio adicional viene dado por la consideración de estos saldos a favor como base imponible en el impuesto a la ganancia mínima presunta y, para empresas unipersonales, en el impuesto sobre los bienes personales. Agregamos, en impecable pluma del Dr. José Osvaldo Casás ([22]), la violación de principios constitucionales expresada en estos términos:

- *"El establecimiento de cualquier "ante pago" desproporcionado y abusivo importaría la creación **ex novo**, en la excedencia de una prestación pública*

[21] Del verbo "percibir": *recibir algo y encargarse de ello*. Diccionario de la Lengua Española, Espasa Calpe S.A., XXIIa. Edición, 2001; 1ª. Acepción.
[22] De su voto en "S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia", TSJ de CABA, sentencia del 12/11/2.008. Errepar, BD 51 – DTE 09768.

coactiva distinta del impuesto mismo, regularmente instituido, con afectación al principio multisecular de reserva de ley tributaria, desatendiendo el imperativo de que sólo cabe aprehender la capacidad contributiva ponderada en el presupuesto de hecho definido por el legislador al caracterizar la hipótesis de incidencia tributaria (en términos de tipicidad y taxatividad) y fijar la cuantía de la obligación resultante de la aplicación de la tarifa a la base imponible, elementos que actúan en el campo del derecho tributaria sustantivo donde queda excluido todo margen de discrecionalidad de parte del Organismo Recaudador.

- *Las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta no deben superar, por regla general, en su conjunto la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aún, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario.*

- *No basta el **nomen juris** de "retención" para caracterizar el instituto financiero que convierte al contribuyente en acreedor permanente del Fisco, ya que para definir la naturaleza jurídica de la prestación pública en exceso debe investigarse la estructura del presupuesto de hecho y la base de cálculo de la retención, lo que permitirá descubrir la inequivalencia, entre la detracción patrimonial amputada en demasía y la obligación final tributaria lo que denuncia la impropiedad técnica de la denominación utilizada.*

- *La regla de la igualdad que, si bien permite tratar en forma diversa a los desiguales, no tolera, como criterio dirimente del distingo, que la diversidad en la consideración se asiente en que los sujetos realicen operaciones*

intrajurisdiccionales e interjurisdiccionales -penalizando éstas últimas-, pues ello importaría desconocer la razón de ser del dictado del convenio multilateral para evitar la doble imposición en el impuesto sobre los ingresos brutos.

- *La afectación del principio de igualdad se consuma no sólo a través de un trato desigual a los iguales, sino también -y quizás más solapadamente- cuando se asigna un trato igual a los desiguales."*

No menos brillantes son las palabras del Dr. Jorge Héctor Damarco ([23]), a nuestro entender aplicables para el caso del daño producido cuando se producen considerables saldos a favor de los contribuyentes y se obstaculiza, dificulta o bloquea a través de una maraña burocrática impenetrable la restitución correspondiente ([24]), ya que implican una responsabilidad especial:

"El Estado puede ocasionar daño a los contribuyentes a través de la actividad de cualesquiera de los órganos que conforman los Poderes del Estado. El daño, consecuentemente, puede originarse en la actividad administrativa, legislativa o judicial."

…

"En cuanto a la medida de la responsabilidad debe puntualizarse que si no fuese posible reponer las cosas a la situación anterior, la indemnización que se fije será integral y comprenderá el daño emergente y el lucro cesante. Incluso el daño moral."

[23] "La responsabilidad del Estado en materia impositiva", Edit. La Ley, Buenos Aires, 2.010, párrafos de págs. 320/22, en el Titulo IV, "Conclusiones".

[24] Es el caso de ARBA, cuyos excesos produjeron una masiva reacción de otras jurisdicciones y el tratamiento de la cuestión en la reunión celebrada en El Calafate, Marzo de 2.010.

…

"La responsabilidad del Estado no excluye la responsabilidad civil (patrimonial y personal) del funcionario por el daño producido por un acto ilícito, ni la responsabilidad disciplinaria profesional y en su caso penal que pudiere corresponderle.

La responsabilidad patrimonial del funcionario se rige por el art. 1109 del Código Civil, de modo tal que se trata de una responsabilidad que nace de una falta personal. En tales casos es necesaria la prueba de la existencia de la falta, el daño, la relación causal entre la falta y daño y la culpa o el dolo."

Frente a este enrarecido panorama, entendemos válido analizar distintos aspectos -siempre acotados a nuestro trabajo- que debieran tenerse en cuenta al momento de establecer los regímenes bajo comentario ([25]); en especial y sin pretensión de agotarlos, abordaremos éstos:

IV-1.- Efectiva realización de actividad, con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen de retención o de percepción.

La "actividad", entendida como *"conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad"* ([26]), debe desarrollarse en un ámbito espacial, lo que para el impuesto sobre los ingresos brutos conforma un aspecto esencial del hecho imponible (el ámbito territorial o, más comúnmente, el *sustento territorial*). A su vez, para la aplicación del Convenio Multilateral, es requisito que el contribuyente ejerza esa actividad en más de una jurisdicción. Los supuestos que ofrece el artículo 1° de la normativa vigente

[25] Resignados ya a la inevitabilidad de estos regímenes, es decir, "vencidos, pero no convencidos" ante el avance del Estado en la transmisión de sus funciones al sector privado.
[26] Diccionario de la Lengua Española, Espasa Calpe S.A., ob. cit., 4ª. Acepción.

constituyen ejemplos que requieren, no obstante, interpretarse más allá de la literalidad del texto.

En efecto, relacionado con el contenido de este trabajo, que se efectúen compras en una jurisdicción distinta a aquella en la que opera efectivamente el contribuyente no implica, necesariamente, que el mismo realice actividad en la jurisdicción vendedora; así, si no hay traslado del contribuyente o de operadores que actúan por él, si el pedido se realiza por vía telefónica o por vía electrónica, si el flete de envío es tomado a su cargo por el vendedor y luego "recuperado" mediante cargos a la cuenta del cliente (nota de débito por flete), para citar solamente algunas de las modalidades que puede asumir la operatoria, lo que parece evidenciarse es la ***ausencia de actividad del comprador en la jurisdicción "vendedora"***. Suponer que la asunción del costo del flete implica ejercicio de actividad es sólo eso: un supuesto o, si se prefiere, una presunción simple, insuficiente para atribuir base imponible a la jurisdicción vendedora; de allí que entendemos positiva la redacción adoptada por la Comisión Arbitral -siguiendo expresas instrucciones de la Comisión Plenaria *"para que se aboque a la incorporación de nuevas pautas a fin de propiciar la armonización de los regímenes y la correcta aplicación del citado acuerdo"*- para el artículo 1, inciso a), apartado 3, de la Resolución N° 61/95 ([27]):

> *"No se podrá incluir como sujetos pasibles de recaudación a aquellos cuyo sustento territorial y carácter de sujeto pasible, en relación a la jurisdicción que establezca el régimen, se funde en presunciones."*

[27] Modificada por la R.G.C.A. N° 3/2.010 (B.O. 23/04/2.010).

El “gasto de compra”, a que alude el Convenio, es -para la ejemplificación utilizada- tan solo la denominación para una eventual cuenta de registro que, conforme los criterios contables, queda finalmente subsumida en el costo de los bienes.

Pero, aún en el supuesto de que se realice el viaje con medios propios del comprador con el único fin de retirar la mercadería que el vendedor entrega en su jurisdicción, parece demasiado evidente que se está en presencia de un “mero tránsito” por esa jurisdicción a fines de concluir la operación de compraventa entre las partes. Si, además, se trata de un transporte totalmente esporádico, la idea del mero tránsito se hace más clara aún ([28]).

Parece lógico, por otra parte, que si se ha montado una oficina de compras en otra jurisdicción, esa operatoria revela la intención clara de “operar en la jurisdicción vendedora”, por lo que el razonamiento es distinto; el sustento territorial que nos ocupa parece darse en plenitud.

IV-2.- “Significatividad” del flete de compra.

Otra cuestión sobre la que merece reflexionarse es la significatividad o magnitud que representa el flete de compra desde dos puntos de vista:

a) de su monto y de los conceptos que lo integran; pueden servir de pauta los pronunciamientos de la Comisión Arbitral en los casos de Capex S.A., Hidroeléctricas El

[28] Señala Fernando R. Veneri, en criterio que compartimos, que el gasto debe guardar una estrecha relación con el artículo 2 del Convenio, en el sentido de que debe medir la actividad desplegada por el contribuyente y que no debe ser un mero gasto de tránsito (como lo es en el caso “Libertad S.A. c/CABA”, que analiza). “Los gastos en el Convenio Multilateral. Experiencias a capitalizar”; Doctrina Tributaria N° 360, ERREPAR, pág. 242.

Chocón y Piedra del Águila ([29]), en los que se concluyó que *"analizados exhaustivamente los gastos considerados por Mendoza* (con referencia a pasajes, estadías, gastos de correspondencia) *en apoyo de su pretensión se concluye que los mismos no tienen la entidad necesaria para otorgar el sustento territorial que la jurisdicción esgrime en función de su pretensión de apropiarse de los ingresos generados por la operación."*

b) con relación a la base seleccionada para la fijación de un régimen de percepciones; generalmente estos regímenes toman como base el monto de la compra (es decir, precisamente un costo no computable), lo que lleva casi indefectiblemente a la generación de los saldos a favor en la jurisdicción "vendedora". Ello así aún cuando los distintos regímenes de percepción suelen prever que, para contribuyentes del convenio multilateral, régimen general, se tome solo el 50% de la base imponible de la operación y siempre que se encuentren inscriptos en la jurisdicción ([30]).

Nuestra opinión es, entonces, que la ausencia de gastos en una jurisdicción (dejamos de lado los ingresos por no comprenderlos en este trabajo pero, obviamente, la existencia de ingresos computables produce una consecuencia distinta) implica ***falta de sustento territorial***; agregamos que igual conclusión merecen ***los gastos no significativos, se trate de fletes o no.***

Con relación a qué debe entenderse como significativo, dada la dificultad que reconocemos a la cuestión, un criterio práctico estaría dado por un consenso entre jurisdicciones sobre un porcentaje a aplicar sobre las compras de bienes realizadas en el ejercicio, superado el cual, los fletes serían significativos.

---

[29] Resoluciones Nos. 4, 5 y 6, todas del 10/08/1999.
[30] Ejemplo: Provincia de Salta, RG (DGR) N° 6/2.005, artículo 8, inciso a).

IV-3.- Gasto realizado voluntariamente como manifestación explícita del ejercicio de actividad o gasto realizado “obligatoriamente” en términos de la realidad económica.

Resulta válido distinguir entre el viaje realizado “para comprar”, ingresando en otra jurisdicción distinta a la del domicilio del comprador (o de su dirección efectiva de los negocios) sea en forma directa o lo fuere mediante intermediarios a quienes se encargare la operatoria, realizando gastos al efecto (estadías, comidas, carga de combustible, entre otros), y el caso, muy frecuente en pequeñas unidades empresarias del interior del país, de resultar los compradores obligados a retirar la mercadería del lugar de entrega por parte del proveedor, ubicado éste último en otra jurisdicción.

Nótese que expresamos que el retiro de las cosas se hace en otra jurisdicción en carácter de “obligado”; ello resultaría así en tanto se aprecie la multiplicidad de casos en que se pactan operaciones de compraventa entre un proveedor “dominante” (a veces, monopolista) y un comprador “cautivo” (no puede sino adquirir “esa” mercadería a “ese” proveedor y en las condiciones que éste fije). Varios ejemplos pueden darse, siendo frecuentes los de concesionarios de bebidas gasificadas o de cervezas, distribuidores exclusivos de pinturas, expendedores de combustibles derivados del petróleo, entre otros.

La realidad económica, prevista expresamente en el artículo 27 del texto normativo, está indicando que no hay actividad si se atiende a los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen. Este criterio de “apreciación de los hechos” constituye una pauta que claramente se impone sobre la literalidad del texto.

Finalmente, para este punto pero que podría extenderse al conjunto de los planteados, cabe también reflexionar qué tuvieron en mente los convencionales de 1977 (***es decir, hace treinta y tres años***) al referirse a los “gastos de compra”; lo corriente en aquella época era el traslado físico del comprador a las grandes jurisdicciones vendedoras (Capital Federal, provincias de Buenos Aires, Santa Fe y Córdoba, principalmente), incurriendo en erogaciones por hotelería, comidas, traslados internos, pasajes desde y hacia su propia jurisdicción), generalmente en forma repetitiva, denotando de tal modo la extensión de sus actividades hacia otras jurisdicciones. Creemos que no se tuvo en cuenta el “flete de compras” ***sino otros gastos de compras***, como los señalados; once años después, los convencionales reunidos en La Falda ya contemplaron la incidencia de los fletes. Hoy, dado el avance de las comunicaciones y los modos de contratación “a distancia”, el traslado físico no resulta relevante; más todavía, si se siguiera el criterio de numerosos fiscos locales prácticamente todas las compras implicarían -si el flete se encuentra a cargo del comprador- ejercicio de actividades en la jurisdicción vendedora.

IV-4.- Flete encargado por terceros como “extensión” de la falta de voluntad de realizar actividades en la jurisdicción.

Cuando el comprador encarga a terceros, generalmente empresas de transporte independientes, el traslado de la mercadería adquirida en otra jurisdicción, está revelando que no posee medios propios, o que le resulta más conveniente la tercerización o que, lisa y llanamente, no tiene la intención de penetrar en la jurisdicción vendedora; claramente su voluntad exterioriza que no desea extender su actividad a esta jurisdicción.

No cambia el enfoque la circunstancia de que sea el vendedor quien encarga a una empresa de transporte el retiro desde su lugar de entrega hasta el que indique el comprador y ello así sea que abone anticipadamente el flete y luego lo recupere del comprador, sea que el fletero perciba el monto directamente del comprador al momento de la entrega.

Que la mercadería viaje “por cuenta y riesgo del comprador” (lo que es usual) tampoco agrega elementos para el pretendido sustento territorial de la jurisdicción vendedora; se trata, para nosotros, de deslindar desde un punto de vista contractual (tema regido por normas del Derecho Privado) la responsabilidad por el extravío de las cosas transportadas, por el siniestro de las mismas o por otras circunstancias ajenas a las partes contratantes. La asunción del costo del seguro de transporte por el comprador, tampoco agrega elementos serios para el sustento territorial; se trata de una cobertura propia del negocio y no de demostración alguna de actividad en otra jurisdicción.

V – UNA ASPIRACIÓN TÉCNICA: LA COINCIDENCIA DEL CRITERIO CONTABLE Y EL NORMATIVO

Más allá del análisis realizado, de los criterios aplicables y de las citas de doctrina y jurisprudencia realizadas, creemos que si la separación del “costo de los bienes adquiridos”, a los fines de establecer los gastos computables, ha obedecido a las dificultades que se producen para la atribución jurisdiccional, no menos dificultades ofrece la atribución de los fletes de compra (en realidad, de los gastos de compra en general). La distribución, por partes iguales, entre las jurisdicciones involucradas y eliminando las de mero tránsito, no pasa de ser una solución discrecional que viene produciendo una

constante discusión entre las jurisdicciones y, como lo hemos ya señalado, un doble perjuicio para los contribuyentes: falta de seguridad jurídica y perjuicio por los saldos a favor resultantes en jurisdicciones que traban la justa devolución mediante mecanismos burocráticos harto complicados y lerdos.

Nuestra aspiración “técnica” apunta a la consideración de los fletes de compra como integrantes del costo de los bienes adquiridos, con la consecuencia de su integración entre los “gastos no computables”. Para ello caben, a nuestro entender, dos caminos igualmente difíciles: a) una nueva resolución interpretativa de la Comisión Plenaria adoptando el citado criterio; b) una modificación del Convenio Multilateral en el sentido señalado. Las distintas jurisdicciones deberán reflexionar acerca del caos que han creado sus inflexibles posiciones.

VI - CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

1.- Los numerosos temas de interpretación controvertida en el Convenio Multilateral del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y los pronunciamientos discordantes de los organismos llamados a intervenir, configuran un crítico clima de inseguridad jurídica para contribuyentes y jurisdicciones involucradas y, desde el punto de vista de los profesionales que trabajan en la materia, una desagradable posición frente a sus comitentes cuando se llega a un ajuste pretendido por alguna jurisdicción que entiende que ha sido erróneamente calculado el coeficiente unificado, perjudicándola. De allí que adherimos a la conveniencia de una reformulación del citado Convenio, adecuando sus normas al nuevo contexto de negocios y armonizando las interpretaciones contradictorias.

2.- En particular, para la cuestión relativa a los fletes de compras, existen dos posiciones opuestas: constituyen costo de los bienes adquiridos (en cuyo caso conforman los denominados “gastos no computables”) o se entienden comprendidos dentro de los gastos de compras (conformando, para esta posición, “gastos computables”).

3.- Existen varios criterios a contemplar acerca de los fletes de compra, criterios que hemos clasificado como: a) contable; b) tributario; c) de la letra del Convenio Multilateral; d) de los Organismos de Aplicación; e) Jurisprudenciales. Del análisis de cada uno de ellos se evidencia una clara dificultad interpretativa que merece superarse, dejando de lado la puja de las jurisdicciones para “atrapar” una porción mayor de base imponible y que colocan al contribuyente en rehén de las disputas internas.

4.- Como temas adicionales pero no de menor importancia, se plantean: a) la aplicación de sanciones pecuniarias; b) la responsabilidad solidaria de los administradores según la redacción de alguna norma local (caso de la provincia de Buenos Aires); c) la posibilidad de aplicación de la Ley Penal Tributaria y Previsional en caso de concretarse el proyecto de modificación elevado por el Poder Ejecutivo Nacional y actualmente en trámite en el H. Congreso de la Nación. Sobre la cuestión penal es nuestra opinión que, tratándose de cuestiones controvertidas, resulta de plena aplicación el “error excusable” como eximente de sanción alguna.

5.- Agrava el panorama descripto la proliferación de regímenes de retención, percepción y recaudación por vía de los depósitos bancarios, que han establecido los distintos fiscos locales, resultando de ello un estado de anarquía que preocupa y la generación de importantes saldos a favor, de complicado trámite de devolución. Frente a

esta realidad, entendemos que se ha creado una suerte de “impuesto sin ley”, con la consiguiente violación del principio de legalidad y la emergente responsabilidad del Estado y de sus funcionarios por la consciente y deliberada provocación de tales saldos a favor.

6.- Entendemos válido analizar distintos aspectos -acotados a nuestro trabajo y teniendo en cuenta el contexto actual que considera a los fletes de compras como gastos computables- que debieran tenerse en cuenta al momento de establecer los regímenes antes citados, siendo ellos en especial y sin pretensión de agotarlos: 1) efectiva realización de actividad, con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen de retención o de percepción; 2) “significatividad” del flete de compra; 3) gasto realizado voluntariamente como manifestación explícita del ejercicio de actividad o gasto realizado “obligatoriamente” en términos de la realidad económica; 4) flete encargado por terceros como “extensión” de la falta de voluntad de realizar actividades en la jurisdicción.

7.- Planteamos, finalmente, la aspiración técnica de unificar el criterio “contable” y el “criterio de los organismos de aplicación” mediante la adopción del primero y considerando, en consecuencia, los fletes de compra (con extensión a los gastos de compra en general) integrantes del costo de los bienes adquiridos.

X L
JORNADAS TRIBUTARIAS

CIUDAD DE MAR DEL PLATA, 17, 18 Y 19 DE NOVIEMBRE DE 2010.

TRABAJOS PRESENTADOS
EN LA COMISIÓN Nº 2

Titulo del Trabajo

El Convenio Multilateral y un viejo dilema ante una nueva realidad: el sustento territorial ante las operaciones concretadas mediante el uso de nuevas tecnologías.

Autor/es

Dr. Jorge Hernán Arosteguy
Dr. Juan Manuel Durán
Dr. Horacio Rossi

INDICE

1. INTRODUCCION 3
2. EMPRENDIENDO EL VIAJE: DEFINICIÓN DEL UNIVERSO DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRSOS BRUTOS 5
3. TERRITORIO COMPARTIDO: ENTRANDO EN EL ÁMBITO DEL RÉGIMEN DE CONVENIO MULTILATERAL 6
3.1. EL LEITMOTIV DEL CONVENIO MULTILATERAL 7
3.2. ORIGEN DEL RÉGIMEN DEL CONVENIO MULTILATERAL: SU ANTECEDENTE EN UNA EXPERIENCIA BILATERAL. 7
3.3. LOS SUCESIVOS REGÍMENES DE CONVENIO MULTILATERAL. 8
3.4. GASTOS E INGRESOS, PARTICIPES EN LA DISTRIBUCIÓN DE BASE IMPONIBLE 10
3.5. GASTOS: PROTAGONISTAS EXCLUSIVOS DEL SUSTENTO TERRITORIAL. 10
4. APARICIÓN FULGURANTE: LA TECNOLOGÍA EN EL COMERCIO Y LAS RELACIONES ECONÓMICAS 12
5. ATRIBUCIÓN DE INGRESOS Y GASTOS 18
5.1. ATRIBUCIÓN DE INGRESOS 18
5.2. ATRIBUCIÓN DE GASTOS 23
6. CONCLUSIONES 24
7. RECOMENDACIONES 25
8. RESUMEN 26
RECOMENDACIONES 28
9. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA 28

1. INTRODUCCION

El presente trabajo ha sido elaborado por los autores, con miras a ser presentado en el marco de las XL Jornadas Tributarias, “las Jornadas del Bicentenario”, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, teniendo en cuenta las pautas de relatoría correspondientes a la Comisión Nº 2, referida a “Convenio Multilateral – Temas controvertidos en la asignación de ingresos y gastos”.

En ese sentido, y como ya lo expresa el titulo de nuestro trabajo, nos inclinamos por analizar la problemática relacionada a la aplicación del Convenio Multilateral, respecto a las operaciones realizadas, concretadas o concertadas mediante lo que genéricamente podríamos referir como “nuevas tecnologías”. Al respecto, nótese que podemos realizar acerca de la afirmación que antecede, diversas consideraciones:

- Por un lado, y empezando por la expresión utilizada entre comillas y al final de la frase, creemos conveniente dejar establecido los alcances de la expresión “nuevas tecnologías”; en ese sentido, al usar esa expresión nos estamos refiriendo a los diversos medios tecnológicos, aparecidos masivamente en los últimos 2 ó 3 lustros, cuya utilización está absolutamente afianzada en los distintos campos de la vida humana, incluyendo la comercial y empresaria; de dicho arraigo en la vida comercial y empresaria deriva que, mediante su utilización, se realizan operaciones, actos y actividades que tienen repercusiones tributarias, vale decir, que constituyen “hechos imponibles” en los tributos vigentes, en los distintos niveles de gobierno de nuestro estado federal. El término utilizado, nuevas tecnologías, es el que hemos decidido emplear, por dos motivos: por un lado, es el que corrientemente se utiliza, a efectos de referirse a estos nuevos medios de comunicación, interrelación y transmisión de datos y, por otro lado, es un término abierto, que no acota a lo que hoy conocemos y usamos extendida y cotidianamente (vgr, internet, SMS, e-mail, MSN), sino que, además, resulta abarcativa de los medios que, con el vertiginoso devenir del progreso en el área de la tecnología, se van sumando a toda velocidad a nuestra vida cotidiana.
- Por otro lado, la primera parte de nuestra afirmación hablaba de operaciones realizadas, concretadas o concertadas a través de estos medios; de ahí vemos la importancia de diferenciar dos situaciones distintas: por un lado, aquellas en las que la operación es realizada a través de la utilización de nuevas tecnologías, de aquellas en que la operación se concreta o concerta por dichos medios. Como ejemplo de la primera alternativa podemos citar como caso bastante difundido y conocido por todos hoy día, la asistencia remota que en materia de software es prestada por un técnico en la materia que, contando con nuestra aceptación, ingresa remotamente a nuestra computadora desde otro lugar físico, a través de internet y realiza todas las actualizaciones, correcciones o modificaciones que resulten necesarias; como vemos, la actividad en si es desarrolladas mediante apoyo en la nueva tecnología, en este caso, internet. La otra alternativa tiene que ver con las operaciones concretadas o

concertadas a través de internet, es decir, aquellas en las cuales la captación del cliente o de la operación, el pedido, el contrato o acuerdo son cerrados, sellados mediante el uso de la nueva tecnología; en ese sentido, para recurrir a un caso por todos conocidos, podemos citar los casos de operaciones concretadas a través de los portales de comercio electrónico o, directamente, los pedidos realizados por clientes a través de la propia web page del sujeto proveedor.

Creemos relevante dejar bien en claro este doble eje sobre el cual puede discurrir el uso de nuevas tecnologías a este respecto, pues son dos líneas distintas: en la primera de ellas, es la actividad la que se canaliza a través de estos medios, mientras que en la segunda el contacto, el acuerdo o la concertación (es decir, aspectos previos a la realización de la actividad) son los que tienen lugar a través de las mismas.

Ahora bien, para poder abordar adecuadamente esta problemática actual y de relativamente nueva incidencia masiva en el marco del Convenio Multilateral, deberemos buscar apoyo en un concepto base del régimen, que por lo viejo del mismo ha resultado objeto de los más diversos análisis a lo largo de los años: el Sustento Territorial. Así, nos encontramos analizando un tema actual, de creciente incidencia en nuestros días, partiendo de un concepto básico y central del régimen en cuestión. Y es ahí donde veremos que todo lo dicho y escrito respecto a sustento territorial nos va a resultar de utilidad para nuestro análisis, siempre teniendo en cuenta la particular naturaleza de las modalidades de desarrollo de actividad que tienen que ver con el uso de estas nuevas tecnologías. Y ahí es donde el fundamental aspecto del desarrollo de actividad, punto central del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, debe ser analizado desde el lado que tiene que ver con los gastos relacionados con la misma, pues, por imperio del último párrafo del artículo 1°, son los gastos los que hacen que una actividad se encuentre comprendida en el régimen. Otro aspecto que abordaremos es la otra parte de la cuestión, vale decir, la atribución de los ingresos derivados de la actividad.

El camino del análisis que nos ocupa es largo, en el cual iremos ingresando en distintos territorios, mas concéntricos que colindantes, en los cuales nos iremos adentrando gradualmente, transponiendo cada una de sus fronteras. No resulta válido ir de lleno al punto central, sin ir dejando testimonio, en cada una de las estaciones que debemos atravesar, los aspectos centrales y básicos en los que deben cimentarse los comentarios y conclusiones de la posterior etapa. Es más, ya anticipamos que, en nuestra opinión, muchos de los aspectos cuestionables o directamente desatinados que encontramos en los temas puntuales del Convenio Multilateral, tienen que ver con que se basan en aseveraciones o decisiones por parte de los Fiscos que son tomadas olvidando el ABC del mismo o, incluso, las características básicas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuya base imponible es objeto de distribución por parte del mismo. Una vez más, el mero análisis de la hoja no resulta satisfactorio, si previamente no estudiamos y sacamos conclusiones, sucesiva y armónicamente, respecto al bosque, a la arboleda, al árbol, tronco y

ramas, en forma previa a las disquisiciones respecto a la hoja y cada una de sus nervaduras, vasos, circulación de savia y demás cuestiones vinculadas.

2. EMPRENDIENDO EL VIAJE: DEFINICIÓN DEL UNIVERSO DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRSOS BRUTOS

En el marco de nuestro sistema tributario, estructurado en un esquema de Estado Federal, coexisten tres niveles de gobierno, cada uno de los cuales cuenta con facultades de imposición, respecto a distintos tributos. Así, en cuanto a lo que nos ocupa, las 24 jurisdicciones del segundo estrato estadual (esto es, las 23 provincias más la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con su naturaleza híbrida, que no la convierte estrictamente ni en provincia, ni en municipio) cuentan con la facultad de imposición respecto a un impuesto que proporciona una importante porción de sus recursos propios (usualmente, alrededor de los dos tercios de los mismos): el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Este impuesto, vale la pena dejarlo plasmado en este pasaje del trabajo, participa de las siguientes notas distintivas, las cuales, como veremos más adelante, deberán ser tenidas en cuenta, a la hora de arribar al análisis del segmento más acotado de nuestro trabajo[1], que es el que tiene que ver con la incidencia de las nuevas tecnologías:

- Es un *impuesto al consumo*: dentro de las tres exteriorizaciones de capacidad contributiva, susceptibles de ser captadas por un tributo, vale decir, patrimonio, renta y consumo, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos incide sobre ésta última;
- Es un *impuesto indirecto*, de lo cual deriva que se produce la traslación del mismo, con lo cual, en definitiva, el contribuyente de hecho es el consumidor final, siendo que el contribuyente de derecho es, en definitiva, el contribuyente formal, quien practicará la liquidación del tributo y realizará, de corresponder, el ingreso del mismo a las arcas fiscales, pero dicho tributo será por este contribuyente de derecho trasladado vía costos a su cliente, a la etapa posterior de la cadena;
- Este impuesto que ya definimos como indirecto, tiene la característica, a diferencia del Impuesto al Valor Agregado, de *no presentar crédito entre las sucesivas etapas*, con lo cual se da el fenómeno que es habitualmente referido como de acumulación o, mejor aún, piramidación del impuesto, pues el tributo que incidió en una etapa pasa a formar parte del costo de la siguiente, la cual, a su vez, determina la cuantía de la obligación tributaria sobre una base imponible que, seguramente, fue determinada partiendo de costos que incluían este tributo;
- Es un tributo que, en algo que lo acerca al Impuesto al Valor Agregado, presenta como *base imponible*, en los casos generales, al *importe de la venta, locación o prestación de servicios*, de allí proviene el nombre del impuesto, *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, denominación que, remarcamos, está referenciando que nos encontramos en presencia de

un *Impuesto que se aplica sobre una base imponible que, en los casos generales, está determinada por los ingresos brutos del contribuyente;*

- Avanzando en el asunto y ya saliendo de lo que es la base imponible, debemos ir en busca de, justamente, el punto más importante de un impuesto que es el *hecho imponible*; es así que, respecto al hecho imponible, encontramos, a diferencia de lo que ocurre con la base imponible, una gran diferencia con el IVA, pues en este caso el hecho imponible está dado genéricamente por el *ejercicio de actividad* que participa de ciertas características básicas, como ser la *habitualidad y onerosidad* de la misma. Éste aspecto básico y central, que tiene que ver con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, es, juntamente con un principio básico del Régimen de Convenio Multilateral, cual es el sustento territorial, piedra angular del presente trabajo y, como no decirlo, de todas las decisiones y temperamentos que se adopten tanto respecto a la asignación de base imponible, como en el establecimiento de regímenes de retención y percepción. Aquí es donde cabe reflexionar, señalando que la denominación que presentaba el tributo antecesor del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, impuesto sobre las Actividades Lucrativas, si presentaba un nombre que hacía referencia clara y directa, ya no a la base imponible, sino al aspecto central del impuesto, que es su hecho imponible, con dos de sus aspectos fundamentales, que es el ejercicio de actividad y la onerosidad de la misma (inferido este último carácter del término "lucrativas").
- Pasando al aspecto temporal del hecho imponible, diremos que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto de ejercicio, es decir, grava los ingresos obtenidos por el ejercicio de la actividad durante un determinado periodo de tiempo;
- En cuanto al aspecto territorial, nos encontramos con que es un impuesto que debe oblarse en cada jurisdicción en la que el contribuyente haya desarrollado actividades. Este es un aspecto muy importante, tanto en lo que tiene que ver con el impuesto y con el Régimen de Convenio Multilateral en general y, también, sumamente relevante para el análisis del tema que específicamente alienta nuestro análisis.

3. TERRITORIO COMPARTIDO: ENTRANDO EN EL ÁMBITO DEL RÉGIMEN DE CONVENIO MULTILATERAL

En este punto, y ya repasadas someramente las más básicas y centrales características del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, obtenemos, en condiciones de realizar apostillas marginales que nos servirán para cimentar nuestras posteriores elaboraciones, puntos que nos dan lugar a avanzar hacia la siguiente estación de nuestro viaje, que es, ya en territorio del Régimen de Convenio Multilateral, analizar algo tan básico y fundamental como es cuando, en que oportunidades, por que motivo y de que manera, resulta aplicable el Régimen de Convenio Multilateral. Y aquí es donde debemos abordar un tema de permanente trascendencia: el sustento territorial.

3.1. El leitmotiv del Convenio Multilateral

Siguiendo con nuestra premisa de ir desgranando el tema, capa por capa, en este apartado comenzaremos recurriendo a un elemento ajeno, no solo al Convenio Multilateral, sino, incluso, al ámbito tributario en su conjunto: el Diccionario de la Real Academia Española. En efecto, el diccionario de nuestra lengua define la palabra "leitmotiv", término utilizado en el título de este acápite, en su segunda acepción, como "Motivo central o asunto que se repite, especialmente de una obra literaria o cinematográfica", siendo aun mas relevante la mención que hace a la etimología de la misma, al señalar que proviene del idioma alemán, específicamente de los términos *"leiten"*, guiar, dirigir, y *"Motiv"*; en ese sentido, y un poco parafraseando el origen etimológico del término intencionadamente utilizado, diremos que de estos pasajes obtendremos los motivos que deben guiar todo el posterior desarrollo del trabajo y, a su vez, los desarrollos y posturas que se realicen por parte de los Fiscos y Autoridades de Aplicación involucrados en la materia.

Esto es así pues no es posible arribar a conclusiones válidas, cuando se pierde de vista el motivo que dio lugar, origen, validez y desarrollo a una determinada herramienta, como ser en este caso el Régimen de Convenio Multilateral. Y para conocer ese "motivo que guió" la génesis del Régimen de Convenio Multilateral, es verdaderamente valioso hacer un recorrido por los antecedentes y orígenes del mismo, repasando las modalidades imperantes en cada momento, siempre a la luz del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuyo tributo antecesor, el Impuesto a las Actividades Lucrativas, de similares características en cuanto a su hecho imponible, fue el motor que generó su creación y posterior evolución.

3.2. Origen del Régimen del Convenio Multilateral: su antecedente en una experiencia bilateral.

Para referirnos al origen del Régimen de Convenio Multilateral debemos, forzosamente, comenzar refiriéndonos al origen del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En efecto, fue a través del advenimiento del Impuesto a las Actividades Lucrativas, antecedente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y, mas específicamente, a partir de la vigencia del mismo en diversas jurisdicciones del país, que surgió la necesidad de contar con algún mecanismo que evitara una suerte de doble o múltiple imposición a nivel interno.

Al utilizar intencionadamente la expresión "doble o múltiple imposición" la primera idea que nos viene a la mente es el remedio que, para evitar dicho fenómeno, se ha dado en el marco internacional, referido a otros tributos, generalmente a la renta y en ocasiones al patrimonio: tanto las normas incluidas en las propias leyes de los tributos, como los tratados para evitar la doble imposición internacional, en los cuales, básicamente, uno de los fiscos resigna la aplicación de su potestad tributaria, de su capacidad de gravar un determinado hecho, a cambio de reciprocidad. Éste camino no fue el adoptado, habiendo marcado Bulit Goñi en su obra de 1992 que dicho

mecanismo no hubiera sido idóneo para estos casos, teniendo en cuenta "…dos realidades propias de nuestro medio: una, la manifiesta disparidad que caracteriza a nuestras distintas jurisdicciones, y la otra, que en cierto modo deviene de la primera, la ostensible desigualdad de los términos en que se realiza nuestro intercambio interno", para concluir en el párrafo siguiente que "…provincias ricas y provincias pobres, productoras y consumidoras, superpobladas y vacías, industrializadas y pastoriles o mineras, insertadas en el intercambio internacional y aisladas, etc. Haber sometido esa realidad al expediente tradicional referido - Nota de los autores: en alusión al remedio usualmente dado en el plano internacional -, hubiera acrecentado las disparidades, hubiera perjudicado a unas jurisdicciones a favor de otras; en suma, hubiera acentuado nuestras distorsiones internas"[2] ¿Qué apostilla podemos extraer de estos pasajes? Que ya en los albores del Régimen de Convenio Multilateral parece haber sido tenido en cuenta el hecho de que el criterio de reparto que se adoptara debía, en primer lugar, ser respetuoso de las distintas jurisdicciones, en cuanto todas ellas han contribuido a la generación del ingreso cuya imposición todas ellas persiguen, debiendo atenderse, especialmente, a que cada una pueda participar de los mismos de un modo equitativo, teniendo en cuenta su respectiva contribución a la generación de dichos ingresos. Pedimos al lector remarque estas líneas, que retomaremos un poco mas adelante, al referirnos a la incidencia de gastos e ingresos a tales fines.

Pues bien, descartada que fuera la teórica alternativa de distribuir (o, en su caso, restringir) las potestades tributarias, vía gravabilidad del total del ingreso de que se trate, en una jurisdicción y exención en las demás, veamos como hemos llegado al Régimen que actualmente tenemos en vigencia. Es en esa línea en que debemos comenzar no por el primer Régimen de Convenio Multilateral, sino por el primer Régimen de Convenio Bilateral, pues fue suscripto por la Provincia de Buenos Aires y la por entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. En efecto, el punto de partida de todo esto lo encontramos en el año 1948, en el que la Provincia de Buenos Aires crea el Impuesto a las Actividades Lucrativas, tributo que es sancionado al año siguiente por la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires; a partir de allí es cuando, existiendo un tributo de similares características, con una base imponible dada por los ingresos recibidos en retribución a la actividad desplegada, se comenzaban a plantear casos en que ambos fiscos pretendían imponer la totalidad de los ingresos del contribuyente. Para dar solución a este asunto, la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires firmaron el referido Convenio Bilateral, el 28 de mayo de 1953, con vigencia desde el 1 de enero de dicho año y dejando plasmada la posibilidad de que las demás jurisdicciones adhirieran a esta Convenio.

3.3. Los sucesivos Regímenes de Convenio Multilateral.

A poco tiempo de la firma de este Convenio bilateral, específicamente el 24 de Agosto de 1953, las provincias de Buenos Aires, Catamarca, Córdoba, Corrientes, Entre Ríos, La Pampa, Jujuy, La Rioja, Mendoza, Salta, San Juan, Santa Fe, Santiago del Estero y Tucumán, juntamente con la

Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, suscribieron el Primer Convenio Multilateral, que resultó aplicable desde el 1 de enero de 1954.

Como nota concurrente entre estos dos Convenios, y de particular relevancia en miras al análisis que nos anima, cabe destacar que, en ambos casos, la distribución se realizaba exclusivamente en base a los gastos soportados en cada una de las jurisdicciones.

Posteriormente, ya en fecha 14 de abril de 1960, se suscribe el Segundo Convenio Multilateral, el cual participa de las características generales de su antecesor, pero con una modificación importante: se incorpora a los ingresos a efectos de la distribución de base entre las jurisdicciones: a partir de la vigencia de este Convenio, ya no serán exclusivamente los gastos los indicadores idóneos para distribuir la base imponible, sino que los ingresos serán también pertinentes a tales fines. En esta primera experiencia de incursión de los ingresos como parámetros de distribución, cuentan con una participación del 20% a tales fines, vale decir, los ingresos imponibles se distribuirían entre las distintas jurisdicciones un 80% en proporción a los gastos soportados por cada una de ellas y el 20% restante en función a los ingresos.

A cuatro años y medio de esta experiencia, se firma lo que sería el Tercer Convenio Multilateral, el día 23 de octubre de 1964, el cual traía, como modificación relevante, además de la creación de la Comisión Plenaria con funciones de organismo de apelación, un incremento del protagonismo de los ingresos, como parámetro de distribución de base imponible, pues preveía la distribución un 70% en función a los gastos y un 30% en función a los ingresos.

Sabido es que hoy estamos en el marco de lo que sería, siguiendo la cronología, el Cuarto Convenio Multilateral, firmado el 18 de agosto de 1977; 33 son los años transcurridos desde aquel momento y del texto del mismo surge una absoluta equiparación entre gastos e ingresos, en su rol de parámetros para la distribución de la base imponible, pues la misma se distribuye un 50% en función a cada uno de los mismos

3.4. Gastos e ingresos, participes en la distribución de base imponible

En el marco del Régimen General del Convenio Multilateral, tal como hemos visto en la evolución de los antecedentes del texto actual, rige una situación de absoluta equiparación entre ingresos y gastos, a efectos de distribuir la base imponible entre las distintas jurisdicciones; hemos pasado al respecto de una situación inicial en la cual la base imponible era distribuida entre las distintas jurisdicciones, exclusivamente, en función a los gastos, a la situación actual, en al cual, como hemos referido, nos encontramos ante una situación equilibrada, en la cual ambos elementos tienen el mismo peso específico, como parámetros para distribuir base imponible. De este modo, por decir de algún modo, los gastos han perdido parte de su relevancia, al compartir en pie de igualdad esta función con los ingresos; distinta es la situación de los gastos, respecto a su entidad o relevancia, como exteriorizadores de actividad en las distintas jurisdicciones, aspecto al cual nos referiremos en el apartado siguiente.

3.5. Gastos: protagonistas exclusivos del sustento territorial.

Ahora bien, hemos visto que ingresos y gastos, en nuestro actual Convenio Multilateral, participan en igualdad de condiciones, en cuanto a su función de distribución de base imponible entre las distintas jurisdicciones, vía su rol equiparado en la conformación de los respectivos coeficientes de ingresos y gastos, que confluirán en partes iguales, a efectos de dar nacimiento al coeficiente unificado de cada jurisdicción. No obstante, debemos recordar que distinta es la situación respecto a lo que tiene que ver con la función de brindar “sustento territorial” en el Régimen cuyo análisis nos ocupa. Y esta expresión “sustento territorial”, intencionadamente encomillada, merece algunas consideraciones previas, a modo sino de definición al menos de delineación o alcances. En ese sentido, tenemos que retomar la inteligencia de los presupuestos básicos que dan lugar a la aplicación del Régimen de Convenio Multilateral, remarcando que, para que a tal efecto, los requisitos o condiciones que deben verificarse concomitantemente son:

1. Ejercicio de Actividades por parte de un mismo sujeto.
2. Ese **ejercicio de actividades** se verifica **en dos o más jurisdicciones.**
3. Los ingresos brutos provenientes de dichas actividades deben atribuirse conjuntamente a dichas jurisdicciones, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable.

En el ítem dos, remarcamos **“ejercicio de actividades en dos o más jurisdicciones”**, por ser este requisito básico el que en esta ocasión acapara nuestra atención, pues, una vez definido este concepto, el paso siguiente es determinar de qué modo se verificará o considerará verificada la existencia de actividad en una jurisdicción. Y es allí donde aparecen los gastos, con una función de carácter exclusivo, ya que son precisamente los gastos los que van a exteriorizar el ejercicio de actividad, dando, en consecuencia, el referido “sustento territorial”. Sabido es que el Régimen de Convenio Multilateral está llamado a distribuir base imponible entre las distintas jurisdicciones, a efectos de que cada jurisdicción, en ejercicio de las potestades tributarias que le son propias,

aplique a las mismas el tratamiento tributario que surja de sus propias normas locales. En ese sentido, al ser el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos el ejercicio de actividades, correcto es el Convenio Multilateral al distribuir base imponible considerando ingresos y gastos (a esto nos referimos puntualmente en el acápite anterior); asimismo, a la hora de determinar cuál será el elemento que pondrá de manifiesto el ejercicio de actividad, el mismo se inclina por los gastos, siendo ésta una solución que procura evitar que las jurisdicciones que sólo participan en este esquema de desarrollo de actividades por el lado de las mismas que no incluye la directa generación de ingresos (es decir, no se produce en dicha jurisdicción la circunstancia que representa el "nacimiento del hecho imponible", por utilizar una expresión a la que estamos habituados, pero en dicha jurisdicción se ha verificado la existencia de actividad, siendo el ejercicio de la misma el hecho imponible en si).

Ahora bien, ¿cualquier gasto da sustento territorial? Aquí debemos detenernos y hacer una serie de consideraciones:

a) Por un lado, son aptos para dar sustento territorial tanto los gastos computables como los no computables, pues, esta distinción entre computables y no computables está referida solamente a la consideración o no de los mismos en los cálculos tendientes a determinar el coeficiente de gastos de cada jurisdicción;
b) No obstante lo cual, esto no implica que la respuesta a la pregunta planteada sea afirmativa sin mas, pues los gastos que tienen entidad para dar sustento territorial, mas allá de su carácter de computables o no computables, son aquellos relacionados con la actividad que se desarrolla en dicha jurisdicción; dicho de otro modo: los gastos deben ser muestra de que en dicha jurisdicción el contribuyente desarrolló actividades;
c) Hemos dicho todo respecto a gastos como vehículos de sustento territorial? Pues no, ya que esas actividades desarrolladas en la jurisdicción deben, obviamente, participar del ejercicio de actividades que el contribuyente desarrolla también en otra u otras y, asimismo, esas actividades deben encontrarse incluidas en el Régimen General del Convenio Multilateral, pues si se relacionan los gastos referidos con actividades incluidas en algún Régimen Especial, los mismos no deberán ser considerados, ni como exteriorizadores de sustento territorial, ni tampoco a efectos del cálculo del coeficiente de gastos, en caso que los mismos fueran, por sus características, de naturaleza computables;
d) Cerrando este punto, y sin meternos en el dilema "convenio sujeto o convenio actividad", ni tampoco analizando el criterio denominado por parte de la doctrina como "postura intermedia", remarcaremos algo que, si se lee con atención, está implícito en el punto anterior: esos gastos soportados por una jurisdicción, y referidos a actividades que, por su naturaleza, merecerían su inclusión en el Régimen General, tampoco serán considerados para dar sustento territorial si se relacionan con actividades que el contribuyente desarrolla sólo en esa jurisdicción y cuyos ingresos no participan de la característica de provenir de un proceso único e inseparable respecto a las actividades que se desarrollan en otra u otras jurisdicciones. No es

nuestra intención, se insiste, profundizar en esto, pero sería una situación en la cual, de no existir otras actividades, el contribuyente directamente no sería de Convenio Multilateral, sino que sería contribuyente local de la jurisdicción en cuestión.

4. APARICIÓN FULGURANTE: LA TECNOLOGÍA EN EL COMERCIO Y LAS RELACIONES ECONÓMICAS

Una vez ya ingresados en las cuestiones técnicas y teóricas referidas al Convenio Multilateral, podemos adentrarnos en algunas cuestiones referidas a Internet para celulares y las terminales capaces de ofrecer un buen servicio. Desde hace varios años los costos para acceder al servicio de conexión con el cyberespacio (internet) se vió disminuido llegando a valores muy accesibles a cualquier usuario, incluso desde cualquier centro de telecomunicaciones. Asimismo se han consolidado y perfeccionado todos los medios de comunicación e incluso los portales ó foros en los cuales las personas pueden opinar, consultar y concertar negocios desde cualquier parte del mundo y hasta se puede trabajar y cerrar negocios entre el trayecto de su domicilio y el trabajo y viceversa.

El mundo se encuentra en un proceso de globalización económica sin precedentes. Los avances en tecnologías y comunicaciones digitales están creando en algunos sectores una economía sin fronteras.

Entre tanto, los expertos de Microsoft, Google y el M.I.T., indican que los próximos 10 años serán los de la inversión en telefonía móvil. En el mundo existen más de cuatro mil millones de teléfonos móviles operativos de todo tipo, y ahora que la red entra en ellos se generan no sólo nuevas expectativas, sino también oportunidades de negocios y de afrontar la información.

Las grandes compañías de comunicaciones y los laboratorios más importantes del mundo investigan ya en aparatos portátiles que sean cómodos, rápidos y en los que el tamaño de su pantalla crezca proporcionalmente a la demanda de información de los usuarios.

La aparición de un terminal como el iPhone, el Blackberry, Ipad y otros tantos han sido los que realmente conectaron al empresario desde su celular. Desde el momento en que ha existido un terminal capaz de dar un servicio adecuado, la navegación por medio del celular se ha multiplicado y en algunos casos pasa a ser su principal herramienta del negocio, incluso, reemplazando una oficina o un lugar fijo de negocio.

Las **últimas generaciones han participado**, conscientes o no, de un proceso **de avance tecnológico jamás evidenciado en la historia**. Se puede asistir hoy, a la inmensa posibilidad de interactuar de manera instantánea con diferentes y distantes espacios geográficos. El avance tecnológico de los últimos años ha experimentado, posiblemente en el área de las telecomunicaciones, uno de los éxitos de mayor relevancia de todo este proceso. Y, como suele suceder en estos casos, ese éxito fue rápidamente capitalizado en el campo de los negocios.

Es aquí donde las Administraciones Tributarias encuentran dificultades para administrar y recaudar los tributos bajo su órbita. Puntualmente nos referimos a la dificultad existente para aplicar las normas de distribución de base imponible establecidas por el Convenio Multilateral en casos como los que mencionamos a continuación:

- Venta y Compra por internet, desde un Server ó front web situado en otra parte del mundo.
- Asesoramiento on line desde uno ó varios “cyber lugares” a un cliente situado físicamente en una oficina determinada.
- Desarrollo de un caso ó respuesta a consultas varias de clientes, estando el profesional en diferentes lugares, mientras el cliente se encuentra en un lugar fijo.

Podemos ahora retomar los datos estadísticos y mencionar en cuanto al uso y la población que utiliza internet en Argentina. A modo de ejemplo durante el año 2008 se llegó a los 18 millones de personas, aproximadamente el 50% de la población. No obstante, la curva de adopción de Internet ingresó en el año 2009 en un "amesetamiento", ya que porcentualmente el incremento sería del 16% frente a una tasa anual del 30% que viene registrándose en los últimos tres años.

Según un estudio realizado por la Cámara Argentina de Comercio Electrónico, la Argentina terminará el año 2010 con 26 millones o 27 millones de usuarios de Internet, es decir que aproximadamente estaremos en el 60% de la población argentina conectada (afirmó el analista Alejandro Prince al participar del encuentro organizado por el Instituto Latinoamericano de Comercio Electrónico y la Argentina de Comercio Electrónico).

Además como si este dato fuera poco revelador la Argentina es hoy el primero en la región en cantidad de cuentas de banda ancha en el hogar.

Por último y como para darle un toque de color en valores, Argentina superará en el 2010 los $7.000 millones en transacciones realizadas a través de Internet para la compra de productos y servicios, lo que representará un incremento del 35% respecto del 2009”[3].

Si tomamos ciertos valores promedios podemos ver que los $7.000 millones multiplicados por una alícuota “promedio” de Ingresos Brutos (por ejemplo 3%) nos genera un impuesto determinado de $210 millones ($7.000.000.000 x 3% = $210.000.000)

Para tener otro valor y poder ver parámetros comparativos desde la publicación oficial de ARBA en sus Estadísticas de Recaudación y desde la web neuqueninforma.com (Subsecretaría de información Pública) obtuvimos los siguientes ingresos por el impuesto a los Ingresos Brutos:

	Buenos Aires	Neuquén
Julio 2010	$1.717 millones	$105 millones

Esto nos genera unas preguntas: ¿es relevante este monto de $210 millones antes calculado para el ingreso de una jurisdicción?, ¿deberíamos de observar las transacciones vía internet?, ¿está todo debidamente legislado?

Esto lo dejaremos para nuestros capítulos de conclusiones y recomendaciones.

Ahora vamos a volver con los datos estadísticos y sobre la estimación estandarizada es que por cada cliente se cuentan 4,7 usuarios y el ejemplo más claro es que una empresa se considera un solo cliente, pero en definitiva tiene varias decenas de usuarios (empleados).
Siguiendo con este análisis y adentrándonos en temas hogareños de internet, el 41% de la población argentina tiene en su hogar acceso a Internet y las conexiones se incrementan al medirlas entre los usuarios habituales de la Red: el 82% de ellos goza de acceso on line en sus domicilios.
Un 46% de la población asegura no conectarse jamás. La gran asimetría digital aparece representada por cómo se distribuye esta masa de excluidos digitales entre los distintos grupos sociales. El 83% de las personas con escolarización primaria, grupo que se corresponde con los sectores socioeconómicos más bajos, nunca utiliza Internet, sólo un 6% de ellos lo hace todos los días. Entre la población con educación secundaria el no uso alcanza al 37%, y prácticamente desaparece entre la población de mayor nivel socioeconómico, en la que sólo el 9% nunca accede a Internet[4].
Es en esa franja, precisamente, en la que el 91% acompaña de forma armónica el desarrollo tecnológico y accede a la Web sin restricciones (el 65% lo hace todos los días y el 26%, algunos días por semana).
Las estadísticas surgen de un exhaustivo sondeo de la consultora Poliarquía, realizado para LA NACION, que encuestó a 1000 argentinos, mayores de 18 años, en 40 centros urbanos de todo el país.

El estudio refleja, además, que el Gran Buenos Aires representa el área con mayor desigualdad cibernética: un 50% de esa población jamás se conecta a la Web, mientras que la proporción disminuye al 45% en el interior del país y decrece al 37% en la Capital.
La mayor penetración en el uso de red surge, como era previsible, es en la Capital, con el 63% de la gente con acceso on line .

Por último sobre esta clase de datos estadísticos surge de este informe lo siguiente: **el 54% de los usuarios usa la Red para trabajar.** Por otro lado, las modalidades más rezagadas de uso corresponde a las de "hacer compras" y "operaciones bancarias o a pagar cuentas", con 24% y 22%, respectivamente."

Ahora bien podemos empezar a ver la cantidad de usuarios que utilizan internet en los diferentes países: en China (420 millones), EE.UU. (240 millones), Japón (99 millones), India (81 millones), Brasil (76 millones) y Alemania, (65 millones), resultando más de la mitad del total mundial. En otros términos, los seis países con mayor cantidad de personas que utilizan Internet agrupan al 50,1% de los mismos, haciendo un total de casi 1.180 millones[5].

La mayor parte de los países sudamericanos cuenta con entre el 70% y el 90% de sus suscripciones de acceso fijo a Internet de banda ancha, teniendo la Argentina el 72,4%.

Con lo que hasta aquí pudimos mencionar y tomar como cantidad de usuarios y porcentuales respectivos, podemos decir que Internet aumenta la movilidad de las firmas y de ciertos tipos de trabajadores capacitados. Las empresas o individuos que operan por la red pueden mudarse a países o regiones de bajos impuestos o paraísos fiscales y lo que es más:

> "Internet hace más difícil que las Administraciones Tributarias puedan ubicar la identidad y el lugar donde se encuentran individuos o empresas que realizan actividades gravadas mediante estas tecnologías, motivo por el cual, nuestra legislación debería contemplar y aggiornarse para no generar un ahuecamiento en la base y/o perder recaudación de operaciones que están alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos".

Para esquematizar nuestro análisis y los distintos tipos de operaciones que pueden existir, podemos mencionar dos clases de comercio electrónico:

Comercio Electrónico Indirecto ⇨ adquirir bienes tangible, que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales tradicionales de distribución. Por ejemplo, envío postal y servicios de mensajería.

Comercio Electrónico Directo: ⇨ el pedido, el pago y el envío de los bienes intangibles y/o servicios se producen "on-line". Ejemplos de esta modalidad son las transacciones vinculadas con el software y la música. Permite transacciones electrónicas de extremo a extremo sin obstáculos a través de las fronteras geográficas y aprovecha todo el potencial de los mercados electrónicos mundiales

Para la Administración Tributaria, esta clasificación resulta importante al momento de diseñar las normas o emprender una fiscalización.

Como punto de referencia, la fiscalización internacional se ha inspirado en tres principios fundamentales:

1. El de la necesidad de evitar dobles imposiciones,
2. El de garantizar la correcta atribución de la base imponible a cada uno de los ordenamientos jurídicos interesados, y el de la necesidad de oponerse a la elusión y;
3. La evasión fiscal internacional, situaciones que tenemos que hacer prevalecer en nuestro cuerpo normativo.

Nos parece adecuado adentrarnos en un análisis mas profundo y para ello comenzaremos por rever los siguientes conceptos:

a. Presunciones y ficciones

Tomemos como caso y eje central a la Resolución 83/2002, hoy receptada, en sus partes esenciales, en el articulo 16 de la Resolución General 2/2010. En la referenciada norma se presenta la creación de lo que en derecho tributario se denomina una ficción, es decir que la disposición jurídica, conceptualiza un hecho que siendo o no cierto, lo considera como cierto, sin admitir prueba en contrario.

Aquí es preciso, distinguir entre dos conceptos: la presunción y la ficción. La primera, como la define Alberto Gorosito "es un intento de obtener la verdad y su dimensión, a partir de un hecho cierto, concreto y comprobado. El resultado de esta inferencia esta sujeto a prueba y demostración de verdad. Admite prueba en contrario, salvo disposición legal expresa, en cuyo

caso puede trasformarse en una ficción". Otro axioma bastante gráfico es el que nos acercan Susana Navarrine y Rubén Asorey quienes definen a la presunción como "el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado"[6].

En consecuencia, cabe destacar que el hecho conocido a partir del cual se deduce el hecho no probado se denomina indicio. A través de este último podemos inferir el hecho no probado. Toda presunción se basa en una estructura lógica, de la cual no se obtiene una certidumbre sino una probabilidad. Es por esto que entre el hecho real y conocido, y el hecho probable debe existir una relación razonablemente y racionalmente probada. La ficción, a la cual hacemos referencia en el párrafo que antecede, en cambio, "es una disposición jurídica, que conceptualiza un determinado hecho, sea o no cierto, y lo repunta como cierto, sin admitir prueba en contrario. Al decir de la doctrina, la conexión entre los hechos la da la ley, despreocupándose por la realidad, y en rigor es una mentira técnica". En palabras de Pérez de Ayala, "constituye una valoración jurídica, contenida en un precepto legal en virtud de la cual se atribuye a determinados supuesto de hecho, efectos jurídicos que violentan o ignoran su naturaleza real"[7].

Estas construcciones jurídicas responden a las necesidades que le surgen al sistema jurídico y que no pueden ser resueltas en forma simple. Aquí observamos una similitud entre este razonamiento y lo que ocurre en la actualidad con nuestro viejo Convenio Multilateral, el cual no se a podido adecuar a los cambios que la vorágine tecnológica ha generado en el ámbito de la tributación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Es por esto, y creemos que también con el objetivo de simplificar la liquidación del gravamen, que la Comisión Arbitral ha creado esta ficción en el ámbito del Convenio. En consecuencia se deben respetar los principios constitucionales a la hora de crear una figura como la que esta en estudio.

Una consideración, a nuestro juicio muy importante, a tener en cuenta surgió en las jornadas XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario desarrolladas en la ciudad de Bogota, Colombia en el año 1985. El tema central de estas jornadas estuvo dado por las presunciones y las ficciones en el derecho tributario de la región. Entre las conclusiones y recomendaciones más importantes que se obtuvieron en estas conferencias, rescatamos una que dará pie a un planteo de cambio en las interpretaciones de la Comisión Arbitral respecto al tema que se propone debatir en este trabajo. Entre las conclusiones a destacar se encuentran las siguientes:

1- Los principios generales del Derecho Tributario universalmente reconocidos deben estar consagrados en las Constituciones de los países miembros o, en su defecto, en formas jurídicas de rango superior a las leyes ordinarias.

2- Excepcionalmente o con carácter subsidiario el legislador podrá hacer uso de las ficciones y de las presunciones absolutas para establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria, en la medida en que su aplicación no viole los principios constitucionales.
3- Bajo ningún supuesto la Administración podrá efectuar la determinación del tributo creando ella misma presunciones. Estas deberán establecerse siempre por el Legislador.

En consecuencia y haciéndonos eco de lo establecido por este congreso y por los conceptos antes vertidos es que se sostiene el cuestionamiento de lo establecido por la Resolución General 83/2002. De la misma surge que el órgano administrativo ha creado una ficción tributaria, en contraposición con lo que establece la recomendación número 3 de las Jornadas Latinoamericanas. En este punto se establece, como ya expusimos, que debe ser el legislador quien establezca este tipo de conceptos y no un órgano administrativo. Si bien se podría decir que no se esta creando un tributo nuevo por parte de la administración y que por el contrario se esta intentando simplificar el tratamiento, también es cierto que considerando esta ficción, se puede atribuir ingresos a jurisdicciones con tasas más altas donde realmente no se ha desarrollado actividad. Pudiendo generar esto último una mayor imposición para el contribuyente que la que sufriría si no existiera este concepto. Visto desde otro punto de vista, cabe referir a la inconstitucionalidad de este proceder.

Ateniéndonos al razonamiento esbozado, surge el punto a proponer en el presente ensayo. Éste esta relacionado con la supresión de esta Resolución General por los motivos ya expuestos. Nuestra propuesta se basa, no solo en la preservación de los principios tributarios constitucionales, sino en el concepto de seguridad jurídica que toda norma debe otorgar.

Es un aspecto clave para cualquier inversor, por pequeño que sea, tener reglas de juego claras y sobre todo, que estas reglas provengan de órganos legislativas y no de un ente administrativo que puede cambiar radicalmente el espíritu de una ley con tan solo una resolución.

5. Atribución de Ingresos y Gastos

5.1. Atribución de ingresos

En esta parte del trabajo nos referiremos a la forma en que debemos atribuir ingresos en transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella mencionados en el art. 16 de la Resolución General 2/2010 de la Comisión Arbitral que viene a actualizar el ordenamiento de las normas desde la Resolución General 2/2009 y sus posteriores modificaciones.

Recordemos que esta disposición se incorporó por la Resolución General 83/2002 considerando que “este tipo de **transacciones** se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1 del Convenio Multilateral del 18/8/1977” y en su segundo párrafo establecía, y establece en el texto actual, que “a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2 del C.M., se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella”.

Creemos relevante efectuar el análisis en función a dos situaciones bien distintas:

- Operaciones concertadas, acordadas o pactadas vía Internet.
- Operaciones en las que el servicio en si mismo es brindado por Internet.

Estaríamos en presencia de un ejemplo del primer caso, por ejemplo al tener un intercambio de mails o teleconferencia en los cuales se ponen de acuerdo en una compra que se va a realizar o un servicio que se va a prestar. A partir de este momento de sendas confirmaciones, queda pactada la operación en las condiciones que hayan fijado.

Un ejemplo del segundo caso planteado, ocurriría en el caso que en una reunión se pacten las condiciones de un servicio que se va a prestar y luego este se preste íntegramente vía Internet.

Un tema más que nos gustaría traer a colación para avanzar sobre un análisis completo de este tipo de operaciones es proceder a consultar la definición de “transacción”, que se menciona en el art. 16 de la Res. Gral. 2/2010, en el diccionario de la Real Academia Española, encontrando que en su página web[8] nos indica que en su segunda acepción se refiere a “trato, convenio, negocio”.

Es decir, que todo trato, convenio o negocio que se lleve a cabo por medios electrónicos por Internet o similares, se entenderá que se encuadra en el último párrafo del art. 1 del C.M..

Ahora bien, si analizamos la norma mencionada en el párrafo anterior, vemos que se refiere al medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso y procede a la enumeración de correspondencia, telégrafo, teléfono, etc..

Vemos aquí una posible discusión al efectuar un distingo respecto a si debe considerarse el momento en el cual se concreta o concerta el negocio o a la forma en que este se lleve a cabo. Intentando ilustrar el tema e incorporarle la mayor claridad posible, podemos diferenciar la prestación de un servicio que se concerta por Internet y luego se presta personalmente o por esa

misma vía y por el otro lado la misma prestación de servicio, pero que se pacta personalmente –léase entre presentes- y luego se presta por Internet.

Siguiendo un entendimiento lógico de las normas y de la importancia del C.M. por sobre las resoluciones generales, entendemos que el art. 16 de la Resolución General 2/2010 se refiere a aquellas operaciones que se formalicen vía Internet y no a que se lleven a cabo por esta vía.

Ahora bien, si seguimos la línea de pensamiento de que la **ficción** establecida por esta Resolución General es **inconstitucional**, pasamos a encontrarnos en el mundo de la incertidumbre y de la falta de claridad normativa tanto para los contribuyentes como para los fiscos intervinientes, situación que bregamos por su máxima erradicación.

Una primera posición, sería considerar que, si hay gastos de cualquier naturaleza vinculados a la actividad del contribuyente en varias jurisdicciones y que las operaciones se formalicen vía Internet, estaríamos en las clásicas operaciones entre ausentes y atribuiríamos el ingreso a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios. Hasta aquí, no tendríamos inconvenientes.

¿Pero qué pasa si no hay gastos en aquellas jurisdicciones donde está el contratante del servicio que presta el contribuyente?

Siguiendo con el cuerpo normativo del C.M. y excluyendo lo normado por la Resolución General por los motivos ya expuestos, nos encontraríamos a priori con dos situaciones:

- Operaciones por Internet con confirmación inmediata u on-line.
- Operaciones por Internet, mail, etc, pero sin confirmación on-line.

Podríamos decir que en ambos casos deberíamos atribuir los ingresos a la jurisdicción del vendedor/prestador del servicio, ya que al no tener gastos en la jurisdicción del comprador/prestatario no podría aplicarse la parte final del inciso b del art. 2 del C.M. vinculada al último párrafo del art. 1 referida a operaciones entre ausentes, por carecer del sustento territorial pertinente.

Recordemos que Guillermo A. Borda[9], hace una distinción en cuanto a si los contratos concluidos por teléfono son celebrados entre presentes o entre ausentes. Analiza dos elementos, el “momento” y el “lugar”. En referencia al primer punto, indica que debe

considerarse celebrado entre presentes porque la aceptación sigue inmediatamente a la oferta. En cuanto al segundo, considera que se debe considerar celebrado entre ausentes, rigiéndose por las leyes vigentes del lugar más favorable a la validez del acto.

Lo interesante es analizar las distinciones que efectúa si el contrato es celebrado a través de medios informáticos o digitales en donde las personas están comunicadas por sistemas interconectados. Sin duda alguna, distingue aquel negocio que se concreta por operaciones “on-line” (comunicaciones instantáneas) indicando que se juzgará que el contrato ha sido celebrado entre presentes pues la aceptación es inmediatamente conocida (por ej. la compra de software vía web); por el contrario, inidca que se entenderá celebrado entre ausentes si la aceptación no es emitida “on-line” o requiere una posterior confirmación por parte del oferente.

Recordemos todo lo que atañe al tema del **sustento territorial** dado por algún gasto efectivamente soportado en una jurisdicción, sea o no computable a los fines de la determinación de coeficientes del régimen general, en la jurisdicción del comprador, que permiten la atribución de ingresos a esta para operaciones entre ausentes, y en caso contrario, a la jurisdicción del vendedor.

Creemos de vital importancia rememorar lo expresado por Enrique G. Bulit Goñi que “ningún fisco puede aplicar el gravamen a quien no haya ejercido actividad en forma efectiva dentro de su territorio, requisito éste que provenía tanto de la ley impositiva local como del Convenio Multilateral vigente”[10], agregando también que “en el anterior convenio sólo había actividad efectiva en un territorio cuando, mediante el asiento efectivo y tangible en él, el contribuyente potencial desenvolvía algún aspecto de su actividad tendiente a lograr el ingreso final”[11].

Ampliando el concepto encontramos que “la existencia de gastos hace presumir la existencia de actividad; aunque se trate de gastos que por imperio del artículo 3 no sean computables a los fines que él regula. Se entenderá que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción cuando tenga una relación directa con la actividad en la misma se desarrolla, aun cuando la erogación se efectúe en otra” [12].

¿La existencia del gasto es el parámetro más adecuado para medir la actividad?

Creemos que este interrogante se puede despejar fácilmente analizando la evolución que ha tenido el Convenio Multilateral a lo largo del tiempo, como ya hemos descripto, desde una consideración estrictamente restrictiva a los gastos a posturas que fueron incluyendo paulatinamente los ingresos y que hoy en día encontramos una clara tendencia jurisprudencial para atribuir los ingresos al lugar de prestación del servicio.

¿Es justa esta forma de atribuir ingresos para este tipo de operaciones? ¿Estaríamos respetando los principios básicos perseguidos por el C.M.?

Siguiendo la línea de la opinión mayoritaria vertida por la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria en diversos casos[13], en cuanto a que el ingreso debe atribuirse al lugar de la prestación del servicio, y por el otro lado la evolución en la consideración de los ingresos y gastos a efectos de determinar los coeficientes en los distintos Convenios firmados desde el año 1953 a la fecha, nos surgen ciertos interrogantes.

En el marco teórico, y a modo de ejercicio para un hipotético nuevo texto del Convenio Multilateral, moderno y que recepte las actuales tecnologías, ¿deberíamos dejar de lado el concepto de sustento territorial al atribuir ingresos para este tipo de operaciones? ¿Cómo debemos “medir” la existencia de actividad?

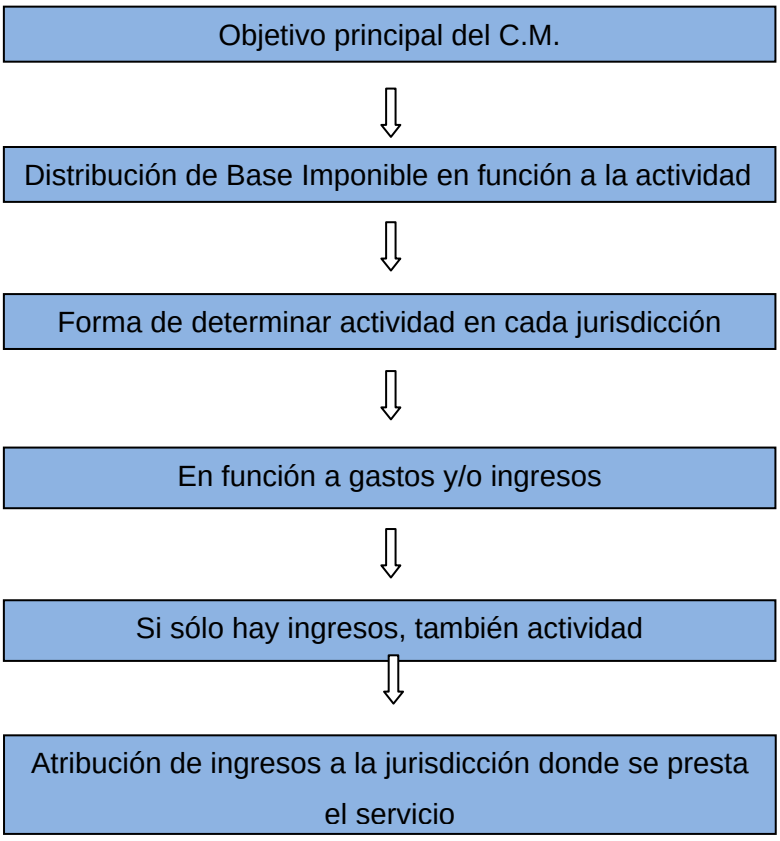
Estamos convencidos que hoy en día, frente a la globalización de las operaciones y a la incidencia creciente que tiene el mundo virtual en los negocios, debemos agendar en la lista de debates doctrinarios pendientes, el análisis respecto a cuál sería el modo de medición más adecuado de “la actividad” que se ejerce en varias jurisdicciones, cuanto estén de por medio las nuevas tecnologías.

Es más, si vamos al Diccionario web de la Real Academia Española encontraremos que define en su cuarta acepción al concepto de “actividad” como el “conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad”. Podríamos decir que la actividad de un contribuyente arrancaría con el mero desarrollo ideológico de un negocio hasta la cobranza de sus operaciones que motivaron dicho negocio.

A tal fin, entendemos que, en un hipotético nuevo texto del Convenio, resultaría aconsejable analizar en profundidad, cual sería el modo mas adecuado de considerar el sustento territorial, a efectos de lograr una atribución más adecuada de los ingresos, aggiornándola a estas nuevas tecnologías imperantes, revalidando su propósito y revisando si, en ese orden de ideas, resulta

aconsejable atribuir ingresos a la jurisdicción desde donde provienen, es decir, donde se presta el servicio, con independencia de la existencia o no de gastos que den sustento territorial a la actividad, si es que en el debate se arriba a concluir que en este tipo de operaciones no debería ser el gasto un requisito necesario para el sustento de este tipo de modalidades.

Esquematizando nuestra idea diríamos:



Resumiendo, proponemos se analice si resultaría válido sostener que, en un hipotético nuevo Convenio, debería no resultarle aplicable el actual último párrafo del art. 1 del C.M. por no realizar gastos en una tercera jurisdicción y por ende, tampoco le sería aplicable la segunda parte del inc. b del art. 2 del C.M..

De esta forma, sólo correspondería la aplicación de la primer parte del inc. b del art. 2 del C.M. que reza “en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción” y para estas operaciones, sería al lugar donde se presta el servicio. Insistimos, más allá de la existencia o no de gastos a los efectos de generar el sustento territorial.

5.2. Atribución de Gastos

Ya nos hemos referido, aunque tangencialmente, a cuestiones vinculadas a este asunto, en acápites anteriores, por lo cual vaya el presente como raconto o reafirmación de lo ya dicho, no exento de nuevos comentarios respecto a este asunto.

En ese sentido, la piedra angular de este asunto está dado por el artículo 4°, y dentro del mismo el principio de asignar un gasto a la jurisdicción que lo soporta, entendiendo que ello ocurre cuando guarda "relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle", sin importar el lugar en el cual la erogación es soportada; vale decir, no importa donde es oblado un gasto, sino que tiene que ver con la jurisdicción que usufructuó dicho gasto La problemática de los gastos de escasa significación y que presentan dificultades en su asignación, es abordada en el segundo párrafo del artículo 4°, permitiendo que sean distribuidos "mediante estimación razonablemente fundada"

Tema clásico encontramos en el último párrafo: los fletes (en realidad, gastos de transporte reza el artículo) se atribuirán por mitades entre las jurisdicciones que involucran a los mismos.

6. CONCLUSIONES

De acuerdo a lo visto y analizado a lo largo del presente trabajo, acercamos las siguientes conclusiones:

- Que en toda cuestión que tenga que ver con el tratamiento a dispensar a los ingresos generados por actividades concretadas, concertadas, pautadas, acordadas o pactadas por internet o similares, nos encontraremos indudablemente con escollos adicionales, respecto a la situación que se plantea a partir de la utilización de las mismas;
- Que en ese sentido, debe tenerse muy presente que lo que debe hacer quien deba aplicar el Convenio Multilateral, respecto a estas actividades desarrolladas con utilización de nueva tecnología es precisamente aplicar las pautas del Convenio Multilateral vigente;
- En ese orden de ideas, resulta censurable la deformación del Régimen de Convenio Multilateral vigente, haciéndole decir lo que no dice, incluso cuando se trata de situaciones en las que, mas allá de la utilización de nuevas tecnologías, ello no implica un cambio respecto a lo que ocurriría si se hubiera utilizado algún medio de los tradicionales;
- En ese sentido, cabe señalar que la Resolución (CA) 83/2002 implica un claro caso de extralimitación de la Comisión Arbitral, al expedirse en un sentido que no está contemplado en el texto del convenio vigente y respecto al cual, además, no se produciría diferencia en la realidad económica del asunto si el pedido en lugar de realizarse por internet se hiciera, vgr, por teléfono o fax;
- Que estamos en un momento en el cual, en materia del Régimen de Convenio Multilateral, aún nos encontramos inmersos en movimientos interpretativos zigzagueantes, en lo que hace a cuestiones, por decir de algún modo, tradicionales, básicas y elementales, a pesar de los 33 años de antigüedad que el régimen presenta;

- Que, concomitantemente, resurgen cuestiones que tienen que ver con la mayor o menor razonabilidad y justicia en lo que hace a la distribución de base imponible entre las distintas jurisdicciones, como por ejemplo el cíclico resurgimiento de la antinomia “convenio sujeto vs convenio actividad”, la cual, justo es decirlo, parte no solo del sentido de justicia o razonabilidad sino de la existencia de un texto del régimen no absolutamente inequívoca y contundente;
- Que deben ponerse todos y cada uno de los extremos referidos en un tamiz, el tamiz de la realidad, el cual nos servirá de apoyo para avanzar, en todo sentido, a la mejor solución, no solo por las consideraciones teóricas, sino por las implicancias prácticas de su aplicación;
- Que, en todos los casos, cuando se verifica un grado de ambigüedad, laxitud o falta de definición precisa de las pautas, existe un creciente riesgo de discrecionalidad en la aplicación de las mismas;
- Que, por otra parte, al hilar fino, las pautas resultantes serán objeto, probablemente, de una aplicación más difícil e intrincada, y no derivada de un único camino posible
- Que resulta preciso determinar, en este marco, conceptualmente cual sería el camino más aconsejable a tomar;
- Que las nuevas tecnologías aplicadas en las relaciones económicas representan un nuevo desafío en la aplicación del Convenio Multilateral;

7. RECOMENDACIONES

Teniendo en cuenta las conclusiones planteadas, recomendamos:

- En términos generales y, partiendo de la actual situación en la cual aún se continúan discutiendo cuestiones básicas y fundamentales del Régimen de Convenio Multilateral, resulta aconsejable que las pautas sean lo mas precisas posible en cuanto a su definición y alcances;
- Estas pautas precisas, aunque sean originadas en análisis técnicamente menos profundos, sin duda llevarán a una aplicación más justa del régimen, no por su configuración en si, sino por representar un espacio más estrecho para la discrecionalidad de las partes involucradas en la relación jurídico tributaria;
- Avanzar en una línea de análisis que tenga siempre en claro que el norte es la aplicación de las pautas del actual Régimen de Convenio Multilateral, considerando las particularidades que plantean las nuevas tecnologías pero, como decíamos, aplicando el régimen en vigencia y no apartándose del mismo, so pretexto de la distinta naturaleza de estas nuevas tecnologías y las complejidades que ellas acarrean;
- En los casos en que se utilicen nuevas tecnologías, y en el marco de un debate respecto a un futuro texto del Convenio Multilateral, analizar si respecto a este tipo de operaciones los

gastos deben continuar contando con protagonismo exclusivo y excluyente en vistas a brindar sustento territorial;

- Si del debate que antecede se arriba a una respuesta negativa, avanzar para esos casos hacia la atribución de ingresos en prestaciones de servicios al lugar de consumo del mismo o último lugar donde se haya tenido contacto constatable con el prestatario;
- Avanzar en el camino de establecer parámetros, principios y criterios más firmes y claros en la atribución de ingresos y gastos, en pos de achicar la brecha de discrecionalidad con que puedan contar los involucrados en la relación jurídica tributaria.

8. RESUMEN

A la clásica problemática del Convenio Multilateral se ha sumado en los últimos tiempos todo lo relativo al impacto que en el mismo han producido las nuevas tecnologías de las comunicaciones y transmisión de datos. En efecto, en una época en la cual aun asistimos, no solo a controversias y debates, sino incluso a idas y vueltas, respecto a cuestiones fundamentales del Régimen, se suma la controversia de acerca esta nueva realidad. Al respecto, destacamos que nos encontramos con un Régimen concebido mucho antes de la aparición de estas tecnologías y que, por lo tanto, podría conjeturarse que el mismo no cuenta con todas las consideraciones o pautas que llevarían a la mas adecuada distribución de base imponible para estos casos. No obstante lo cual, también nos interesa remarcar que ello no debe habilitar el camino para apartarse de las pautas establecidas, vía interpretaciones sesgadas, ficciones o excesos reglamentarios, tal como lo ocurrido con la Resolución General 83/2002, que al referirse a las operaciones realizadas por internet infirió la existencia de gastos en la jurisdicción del comprador, con lo cual no está interpretando lo que dice el Convenio, sino, lisa y llanamente, apartándose del mismo.

Desmenuzando los aspectos esenciales del Régimen de Convenio Multilateral vigente, ocupa un lugar destacado el concepto de sustento territorial, el cual está dado por la existencia de gastos soportados en la jurisdicción, ante lo cual cabe plantearse, en el marco de un eventual nuevo Convenio Multilateral, si en la realidad económica y conceptual de las operaciones realizadas utilizando nuevas tecnologías el gasto representa un aspecto tan relevante a la hora de exteriorizar o demostrar ejercicio de actividad en una jurisdicción. Queremos ser claros en esto: nuestros comentarios apuntan a hacer un ejercicio analítico, pensando hacia futuro que sería mas adecuado, pero no dudando que, con el Régimen actualmente en vigencia y, mas allá de todas las consideraciones que puedan realizarse, no puede pasarse por alto la necesidad de un gasto en la jurisdicción para que la misma se encuentre provista de sustento territorial.

En función a lo desarrollado a lo largo del trabajo, acercamos las conclusiones y recomendaciones que indicamos a continuación:

CONCLUSIONES

De acuerdo a lo visto y analizado a lo largo del presente trabajo, acercamos las siguientes conclusiones:

- Que en toda cuestión que tenga que ver con el tratamiento a dispensar a los ingresos generados por actividades concretadas, concertadas, pautadas, acordadas o pactadas por internet o similares, nos encontraremos indudablemente con escollos adicionales, respecto a la situación que se plantea a partir de la utilización de las mismas;
- Que en ese sentido, debe tenerse muy presente que lo que debe hacer quien deba aplicar el Convenio Multilateral, respecto a estas actividades desarrolladas con utilización de nueva tecnología es precisamente aplicar las pautas del Convenio Multilateral vigente;
- En ese orden de ideas, resulta censurable la deformación del Régimen de Convenio Multilateral vigente, haciéndole decir lo que no dice, incluso cuando se trata de situaciones en las que, mas allá de la utilización de nuevas tecnologías, ello no implica un cambio respecto a lo que ocurriría si se hubiera utilizado algún medio de los tradicionales;
- En ese sentido, cabe señalar que la Resolución (CA) 83/2002 implica un claro caso de extralimitación de la Comisión Arbitral, al expedirse en un sentido que no está contemplado en el texto del convenio vigente y respecto al cual, además, no se produciría diferencia en la realidad económica del asunto si el pedido en lugar de realizarse por internet se hiciera, vgr, por teléfono o fax;
- Que estamos en un momento en el cual, en materia del Régimen de Convenio Multilateral, aún nos encontramos inmersos en movimientos interpretativos zigzagueantes, en lo que hace a cuestiones, por decir de algún modo, tradicionales, básicas y elementales, a pesar de los 33 años de antigüedad que el régimen presenta;
- Que, concomitantemente, resurgen cuestiones que tienen que ver con la mayor o menor razonabilidad y justicia en lo que hace a la distribución de base imponible entre las distintas jurisdicciones, como por ejemplo el cíclico resurgimiento de la antinomia “convenio sujeto vs convenio actividad”, la cual, justo es decirlo, parte no solo del sentido de justicia o razonabilidad sino de la existencia de un texto del régimen no absolutamente inequívoca y contundente;
- Que deben ponerse todos y cada uno de los extremos referidos en un tamiz, el tamiz de la realidad, el cual nos servirá de apoyo para avanzar, en todo sentido, a la mejor solución, no solo por las consideraciones teóricas, sino por las implicancias prácticas de su aplicación;
- Que, en todos los casos, cuando se verifica un grado de ambigüedad, laxitud o falta de definición precisa de las pautas, existe un creciente riesgo de discrecionalidad en la aplicación de las mismas;
- Que, por otra parte, al hilar fino, las pautas resultantes serán objeto, probablemente, de una aplicación más difícil e intrincada, y no derivada de un único camino posible
- Que resulta preciso determinar, en este marco, conceptualmente cual sería el camino más aconsejable a tomar;

- Que las nuevas tecnologías aplicadas en las relaciones económicas representan un nuevo desafío en la aplicación del Convenio Multilateral;

RECOMENDACIONES

Teniendo en cuenta las conclusiones planteadas, recomendamos:

- En términos generales y, partiendo de la actual situación en la cual aún se continúan discutiendo cuestiones básicas y fundamentales del Régimen de Convenio Multilateral, resulta aconsejable que las pautas sean lo mas precisas posible en cuanto a su definición y alcances;
- Estas pautas precisas, aunque sean originadas en análisis técnicamente menos profundos, sin duda llevarán a una aplicación más justa del régimen, no por su configuración en si, sino por representar un espacio más estrecho para la discrecionalidad de las partes involucradas en la relación jurídico tributaria;
- Avanzar en una línea de análisis que tenga siempre en claro que el norte es la aplicación de las pautas del actual Régimen de Convenio Multilateral, considerando las particularidades que plantean las nuevas tecnologías pero, como decíamos, aplicando el régimen en vigencia y no apartándose del mismo, so pretexto de la distinta naturaleza de estas nuevas tecnologías y las complejidades que ellas acarrean;
- En los casos en que se utilicen nuevas tecnologías, y en el marco de un debate respecto a un futuro texto del Convenio Multilateral, analizar si respecto a este tipo de operaciones los gastos deben continuar contando con protagonismo exclusivo y excluyente en vistas a brindar sustento territorial;
- Si del debate que antecede se arriba a una respuesta negativa, avanzar para esos casos hacia la atribución de ingresos en prestaciones de servicios al lugar de consumo del mismo o último lugar donde se haya tenido contacto constatable con el prestatario;
- Avanzar en el camino de establecer parámetros, principios y criterios más firmes y claros en la atribución de ingresos y gastos, en pos de achicar la brecha de discrecionalidad con que puedan contar los involucrados en la relación jurídica tributaria.

9. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- BULIT GOÑI, Enrique G., “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997.
- BULIT GOÑI, Enrique G., “Convenio Multilateral. Distribución de Ingresos Brutos”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992.

- MARTÍN, José Martín y RODRIGUEZ USÉ, Guillermo F, “Derecho Tributario General”, Biblioteca de Finanzas y Derecho Tributario, Depalma, 1986.
- LA ROSA, Ricardo, “Actividades Lucrativas”, Ediciones Nueva Técnica, Buenos Aires, 1968.
- CARNOTA, Hernán, Durán, Juan M y ROSSI, Horacio, “Nuevas Tecnologías en el Convenio Multilateral”, en 11° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, Comisión N° 2, “Pautas de distribución de los ingresos brutos según el Convenio Multilateral: análisis crítico”, Edicon, Fondo Editorial Consejo, Buenos Aires, 2009.
- URRESTI, Esteban J. (Coordinador), “Derecho Tributario Provincial y Municipal”, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2007.
- ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia, “Las Tasas Municipales en el ámbito tributario (doctrina y jurisprudencia)”, La Ley, Buenos Aires, 2009.
- ALTHABE, Mario Enrique y SANELLI, Alejandra P., “El Convenio Multilateral. Análisis Teórico y Aplicación Práctica”, La Ley, Buenos Aires, 2001
- BULIT GOÑI, Enrique G., “Constitución Nacional y Tributación Local”, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2009.
- SERRA, Juan Carlos, “”Convenio Multilateral. Análisis Integral”, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Buenos Aires, 2007.
- ALTHABE, Mario Enrique, “Reestructuración Tributaria. Nacional – Provincial – Municipal”, Ediciones Cruz del Sur, Buenos Aires, 2008.
- CHICOLINO, Ricardo y FERNANDEZ, Oscar A., “El Convenio Multilateral”, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, 3era Edición, Buenos Aires, 2005.
- SPOTA, Alberto G., “Instituciones de derecho civil: Contratos”, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1975.
- CARANTA, Martin R., “Regimenes de Recaudación. Una herramienta fundamental para el agente de recaudación y para el contribuyente recaudado”, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Buenos Aires, 2010.
- CARMONA, Jorge Alberto y LÓPEZ, Oscar Gerardo, “Ingresos Brutos 2010. Ciudad de Buenos Aires”, Colección Práctica, Editorial Errepar, 2010.
- ALANIZ, José Antonio, “Ingresos Brutos 2010. Buenos Aires”, Colección Práctica, Editorial Errepar, 2010.
- Diccionario de la Real Academia Española, versión web, www.rae.es

[1] Sabiamente Althabe y Sanelli, ya en la introducción del Capítulo I de su obra “El Convenio Multilateral. Análisis Teórico y Aplicación Práctica”, señalan “No tenemos que perder de vista pues, la estrecha vinculación que existe entre el Convenio Multilateral y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos”

[2] Véase al respecto BULIT GOÑI, Enrique G., “Convenio Multilateral. Distribución de Ingresos Brutos”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, página 20

[3] Diario Buenos Aires Económico, “El e-commerce en la Argentina moverá $ 7.000 M durante este año”, 27/09/2010.

[4] Diario La Nación - 19.09.2010 | Edición impresa | Información general | Página 28

[5] www.exitoexportador.com. Las Estadísticas de Usuarios del Internet fueron actualizadas para Agosto 31, 2010. Los datos de usuarios provienen de información publicada por Nielsen, ITU, Internet World Stats y otras fuentes confiables. Miniwatts Marketing Group.
[6] Navarrine, Susana y Asorey, Rubén, Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario (Depalma, 1985), p. 125.
[7] Pérez de Ayala, Las Ficciones en el Derecho Tributario (Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1968)
[8] www.rae.es.
[9] Manual de Derecho Civil, Borda, Guillermo A., 21° Edición, Editorial La Ley, pág. 46.
[10] Bulit Goñi, Enrique G., El sustento territorial en el impuesto a los ingresos brutos y el nuevo convenio multilateral, La Información, Tomo XXXVIII, 1978.
[11] Bulit Goñi, Enrique G., Op. Cit. 10.
[12] Bulit Goñi, Enrique G., Op. Cit. 10.
[13] A modo ejemplificativo podemos mencionar la Resolución (Com. Pl.) 13/2007 en autos "Red Link SA", Resolución (CA) 25/2008 en autos "ESPN Sur SRL c/Provincia de Santa Fe", Resolución (CA) 33/2008 en autos "Hotel Internacional Iguazú c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires", Resolución (CA) 56/2008 en autos "Torneos y Competencias SA c/Provincia de Córdoba"), Resolución (CA) 38/2009 en autos "IGT Argentina SA c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires", etc..

X L
JORNADAS TRIBUTARIAS

CIUDAD DE MAR DEL PLATA, 17, 18 Y 19 DE NOVIEMBRE DE 2010.

TRABAJOS PRESENTADOS
EN LA COMISIÓN Nº 2

Titulo del Trabajo:
El convenio multilateral y los problemas interpretativos
que acarrea su aplicación

Autor/es:
Dra. Lorena M. Almada

EL CONVENIO MULTILATERAL Y LOS PROBLEMAS INTERPRETATIVOS QUE ACARREA SU APLICACION

Sumario: 1.Introducción. 2. Alcance del concepto “proceso único económicamente inseparable. 2.1. Teoría de la unicidad jurídica o posición integral o convenio sujeto. 2.2. Teoría de la unicidad económica o posición parcial o convenio actividad. 2.3. Posición jurisprudencial. 2.3.1. Antecedentes Comisión Arbitral y Plenaria. 2.3.2. Antecedentes en la justicia local. 2.4. Nuestra opinión. 3. Sustento territorial. 3.1. Ejercicio de la actividad a través de medios electrónicos. 3.2. Relación contemporánea entre gastos e ingresos. 4. Aplicación de regímenes de retención, percepción y recaudación bancaria a sujetos comprendidos en el convenio multilateral: sus consecuencias. 4.1. Los regímenes de retención y percepción en la fuente. 4.1.1. El aspecto territorial del hecho imponible como límite al poder tributario provincial. 4.1.2. Cuantía de la retención o percepción a practicar. 5. Conclusiones y propuestas.

1. INTRODUCCION

El convenio multilateral suscripto entre las provincias y la municipalidad de la Capital Federal es el instrumento ideado por las jurisdicciones provinciales "… que tiene por objeto armonizar o coordinar aspectos referidos a un gravamen que todos esos fiscos han sancionado"[1], a fin de lograr uno de los principios más importantes de la imposición en el Estado federal, esto es, que el solo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones en que se divide el país, no acarree al contribuyente mayores tributos de los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.

La ley 23.548, de coparticipación federal, se refiere explícitamente a la aplicación del convenio multilateral, y dispone la obligatoriedad de acatar sus disposiciones por parte de las provincias, como así también la de establecer un sistema de distribución de ingresos provenientes de la coparticipación para los municipios de las jurisdicciones provinciales.

Lo que parece olvidarse es que el Convenio debe ser un compendio de normas claras y precisas que permitan aplicarlo uniformemente en todas las jurisdicciones, llevando a su mínima expresión los dispensos interpretativos, manteniendo incólume el principio de seguridad jurídica.

En consecuencia, todos los fiscos locales deberían tener presente el objetivo primordial de este instrumento, ya que fueron las mismas jurisdicciones provinciales las que oportunamente adhirieron a él. Y si así no fuera, la Comisión Arbitral y/o la Comisión Plenaria, deberían, dentro de las funciones que les son propias, velar por su correcta aplicación.

No obstante a más de 32 años de su vigencia, el caos imperante es una de las consecuencias mas nefastas que enturbian las relaciones fiscos-contribuyentes, la ambigüedad y las soluciones parciales a ciertos casos concretos en nada benefician la aplicación de este importante instrumento, constituyéndose en generadores de innumerables acciones litigiosas.

Los inconvenientes que ha generado y generan diferentes interpretaciones sobre la aplicación del convenio son producto de la puja de intereses de las diversas jurisdicciones provinciales, cuyos fines meramente recaudatorios han originado interpretaciones forzadas, muchas veces respaldadas por los propios órganos de aplicación del convenio.

En el presente trabajo sólo nos centraremos en algunos de los inconvenientes que desde antaño controvierte la aplicación de esta herramienta fundamental de nuestro sistema federal.

En primer lugar, intentaremos abordar uno de los primeros conflictos –que subsiste hasta hoy- y que ha sido consecuencia de la falta de precisiones en la redacción del art. 1º del Convenio respecto al alcance del concepto “proceso único y económicamente inseparable”, que se ha simplificado como controversia entre las teorías desarrolladas por la doctrina denominadas “convenio actividad” o “convenio sujeto”.

En segundo lugar, uno de los conceptos fundamentales atinentes a la aplicación del convenio es el del *sustento territorial*, referido a la manera de determinar cuándo se debe considerar que un contribuyente, con asiento en una jurisdicción, ejerce su actividad en forma efectiva en el territorio de otra.

Así, no hay que perder de vista que, de acuerdo a lo establecido por nuestra Constitución nacional, las provincias tienen acotada su potestad a su ámbito territorial, con relación a sus

habitantes, teniendo vedada la posibilidad de invadir las potestades de las demás jurisdicciones.
A la luz de este principio constitucional, debemos examinar las normas que regulan los distintos regímenes de retención, percepción y recaudación establecidos por las jurisdicciones locales.
Es éste el tercer aspecto considerado en el presente trabajo, que ha sido formulado desde dos aristas: por un lado, respecto de la designación de los agentes de retención, percepción o recaudación, y por el otro, con relación al carácter de sujeto pasible de ella.
Por último, intentaremos concluir respecto a los puntos arriba señalados, formulando propuestas superadoras.

2. ALCANCE DEL CONCEPTO "PROCESO UNICO ECONOMICAMENTE INSEPARABLE"[2]

El texto del Convenio Multilateral aprobado el 18/8/1977, que comenzara a regir a partir del 1/1/1978, -según lo previsto en su art. 34-, y fuera ratificado por las veinticuatro jurisdicciones argentinas antes del 31/12/1977, -según lo certifica la resolución general Nº 1 de la Comisión Arbitral[3]-, define, en el art. 1º, su ámbito de aplicación, en términos semejantes a como lo venía haciendo desde el año 1953.
Así, las actividades comprendidas por el convenio multilateral son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas.
Como se advierte, se aplica el convenio cuando el proceso económico que constituye la "actividad", se desarrolla en dos o más jurisdicciones. En este caso ninguna de ellas tendría derecho a gravar el todo, es decir, que las actividades alcanzadas por el impuesto, están solo parcialmente sujetas al poder de imperio de cada estado local[4].
Si bien, como dijimos, desde los orígenes el Convenio mantuvo una redacción semejante al determinar su ámbito de aplicación, es recién a partir de finales de los años 70 que se originaron los primeros conflictos –que subsisten hasta hoy- en torno a una compleja cuestión, que se ha simplificado como controversia entre las teorías desarrolladas por la doctrina denominadas "convenio actividad" o "convenio sujeto".
La referida polémica, que también se plasmó en la jurisprudencia, ha sido consecuencia de la falta de precisiones en la redacción del art. 1º del convenio respecto al concepto de "proceso único y económicamente inseparable".
Como señalan Alegre, Olalla de Labra y Chicolino[5] discernir respecto de ¿qué se entiende por proceso único y económicamente inseparable?, o si, ¿el término, se refiere a procesos comerciales, industriales o económicos financieros?, provenientes ¿de una misma actividad o de distintas actividades?, se convierte en el eje central del análisis.
Por tanto, abordaremos en profundidad los argumentos que se han elaborado para defender una y otra postura.

2.1. TEORIA DE LA UNICIDAD JURIDICA O POSICION INTEGRAL O CONVENIO SUJETO

Según la teoría de la unicidad jurídica, o posición integral, conocida comúnmente como "convenio sujeto", las normas del convenio multilateral se aplican a todas las actividades desarrolladas por el contribuyente, pues se considera que las mismas conforman un proceso económico único, complejo e inescindible. Es decir, si un sujeto encuadra por una actividad dentro del ámbito de aplicación del convenio, queda sometido por todas sus actividades a dicho régimen de distribución, sin importar si todas ellas se desarrollan en más de una jurisdicción, o solamente alguna/s de ella/s.
Althabe[6] señala que esta corriente -o tesis subjetivista- pone énfasis en el sujeto, al suponer que esa unidad a que hace referencia el término "proceso único económicamente inseparable" se concreta en el ente que realiza la actividad, como centro de imputación, pues todas sus acciones deben considerarse "económicamente inseparables".
Esta "posición integral" sostiene que si una parte cualquiera de la actividad del sujeto está alcanzada por las previsiones del convenio, lo están todas las que le sean atribuibles aunque sean conceptualmente diferenciables[7].

Como mencionan Matarrelli Carlos y Enrique[8], quienes consideran que la totalidad de las actividades están sometidas al régimen del convenio basan sus apreciaciones en los siguientes fundamentos:

a) El CM al hablar de actividades está refiriendo a la totalidad de las tareas como un todo indivisible.

b) Los ingresos brutos de una empresa no pueden ser económicamente separables ya que sirven para atender las necesidades de toda ella.

c) Las resoluciones generales de la Comisión Arbitral donde se determina que los que deben atribuirse son los ingresos brutos totales del contribuyente aunque parte de ellos se hubieren obtenido en una jurisdicción sin intervención alguna de las otras.

d) El contribuyente debe presentar una sola declaración jurada por todas las actividades que realiza.

e) Lo problemático que resultaría, implantando el pago en sede única que un contribuyente por un solo tributo tuviere distintos comprobantes de pago, vencimientos, períodos de liquidación y regímenes de tributos mínimos, según que realizare actividades que se hallen dentro del ámbito de aplicación del convenio o fuera de él.

f) La falta de definición del concepto “proceso único, económicamente inseparable” así como la enunciación de posibles casos de muy vastos alcances consolidan el criterio expuesto, máxime teniendo en cuenta lo dispuesto en el último párrafo del art. 1º del convenio multilateral.

Como señalamos, uno de los fundamentos alegados por los partidarios de este criterio es que así se daría mayor practicidad al CM[9]; sin embargo, como bien indica Althabe[10], los beneficios que puede aportar en la liquidación del tributo están más que neutralizados por las complicaciones conceptuales que trae aparejadas, pues el convenio establece tratamientos distintos a diversas actividades, unificar los mismos en cabeza del contribuyente es una tarea muy difícil y nunca exenta de controversias.

También Eduardo Ballesteros[11] ha adherido a esta tesis, al considerar que el convenio se aplica a la actividad global del contribuyente. Así, expresa: “...toda la actividad global que desarrolle el contribuyente, entendiéndose que la misma constituye por sí un proceso económico complejo e inescindible. En tal sentido, si el proceso es único porque lo realiza un mismo sujeto de derecho, dicha unicidad jurídica obsta la escindibilidad económica”.

Althabe ha admitido que la acción desprendida del sujeto es una abstracción, pero creía que la inescindibilidad a la cual se refiere el convenio no era de tipo real sino económica, por lo que era partidario de la otra corriente, que desarrollaremos en el punto siguiente.

Sin embargo, el citado autor modifica esa posición que mantuviera años atrás, y se inclina actualmente por la teoría de convenio-sujeto.

Así, éste, junto a Sanelli[12], entiende que "...todas las actividades de la empresa están dirigidas hacia un mismo fin, a través del hecho que un mismo centro de decisión (sujeto), ordena la totalidad de sus acciones". De esta manera, al referirse al concepto de proceso único y económicamente inseparable, lo interpretan como perteneciente a una unidad económica representada en la empresa[13].

También se ha señalado que corresponde el tratamiento unificado cuando las operaciones interjurisdiccionales sean inescindibles[14], guardando una relación de inherencia entre sí[15].

Finalmente, cabe mencionar que Egüez[16], en un reciente trabajo de su autoría, se enrola en esta corriente, argumentando que si el CM es una herramienta técnica y a la vez práctica de distribución de la materia imponible del impuesto sobre los ingresos brutos cuya finalidad es que el contribuyente tribute en la misma magnitud, como si fuera jurisdiccional, la inclusión de todas las actividades (las unijurisdiccionales y las locales) en el ámbito del convenio cumple el propósito, ya que las locales arrastraran a su jurisdicción tanto el 100% de sus ingresos y gastos, incrementando la participación de la misma en el reparto final, sin perjuicio para el contribuyente.

2.2. TEORIA DE LA UNICIDAD ECONOMICA O POSICION PARCIAL O CONVENIO ACTIVIDAD

Conforme esta teoría, si un contribuyente desarrolla una o más actividades interjurisdiccionales, y otra/s actividad/es puramente local/es, y las mismas son económicamente divisibles, solamente se aplicarán las normas del CM sobre la/s actividad/es que se desarrollan en más de una jurisdicción,

en tanto que respecto de aquella/s que no cumplen con tal condición tributarán el impuesto en exclusividad a la provincia en que se ejercen.
De esta manera, esta corriente sostiene que la unidad a la que se refiere el Convenio es la que resulta de la finalidad común que enlaza la serie de actos que integran un proceso económico[17].
Matarrelli Carlos y Enrique[18] señalan que quienes entienden que solo están alcanzadas por el Convenio las actividades en las que hubieren intervenido, directamente, más de una jurisdicción, sustentan sus principios en los siguientes pilares:
a) El art. 1º del CM exige que la actividad se desarrolle en dos o más jurisdicciones, es decir, que excluye tácitamente del ámbito del convenio a las actividades que se ejercen en una sola jurisdicción.
b) Al imponerse la condición que solo estarán comprendidas las actividades que provengan de un proceso, económicamente inseparable, se están excluyendo a todas aquellas que no cumplen tal requisito.
c) El convenio al referirse a ingresos brutos y a actividades lo hace exclusivamente respecto de las que están comprendidas en él.
d) Lo fundamental es que la actividad se realice en dos o más jurisdicciones puesto que de no ser así no sería necesario la aplicación de ningún convenio para prevenir la doble o múltiple imposición.
e) Las que están sujetas a convenio son las actividades y no los contribuyentes lo que hace suponer que pueden coexistir actividades fuera y dentro de Convenio.
Desde este criterio, al ser la finalidad del Pacto la de delimitar la materia gravada, el meollo es la actividad, por cuanto sólo si excede en su desarrollo el marco del poder local, será objeto de sus preocupaciones[19].
Althabe[20], en su postura inicial[21], tiene dicho que no existe imposibilidad lógica de que un mismo sujeto despliegue una pluralidad de actividades perfectamente escindibles, que bajo ningún aspecto podrían considerarse como partes de un proceso económico unitario. Y agrega: “si se objetara esta forma objetiva de tratar el concepto de actividad, debería también objetarse toda la técnica de imposición moderna. En efecto, es corriente que las leyes consideren imponible ciertos actos o actividades y aun aspectos especiales de ellas relegando a otros también ejecutados por el sujeto…Considerar las “actividades” del sujeto como algo objetivo y con una sustancia propia independiente de aquél, está dentro de la más estricta ortodoxia impositiva”.
El Dr. Vicchi[22] ha apuntado que el convenio se aplica exclusivamente a las actividades que, desarrolladas en más de una jurisdicción, conforman un proceso económico de producción, extracción o intercambio de bienes o de prestación de servicios, proceso que resulta único e indivisible porque de su consecución final emergen los ingresos para cuya distribución se establecen las normas correspondientes en el propio Convenio, con total prescindencia de que el contribuyente que lleva a cabo tal tipo de actividades ejerza o no otras en el ámbito territorial exclusivo de una entidad política adherida al convenio.
A su vez, cabe destacar que ha sido el Dr. Bulit Goñi el pionero en suscribir a esta tesis, y quien, en definitiva, introdujo esta cuestión en el plano doctrinal, dando lugar a una polémica que, como dijimos, subsiste hasta la actualidad.
A continuación, y siguiendo a Alegre, Olalla de Labra y Chicolino, desarrollamos los argumentos utilizados por el distinguido autor[23], a saber:
a) Fin del convenio: evitar la múltiple imposición resultante de aplicar distintos impuestos locales sobre una misma actividad medida en función de una misma base imponible.
Bulit Goñi[24] insiste, en su libro, en la importancia de tener presente que al propósito, finalidad u objeto del convenio, no hay que perderlo de vista cuando se trata de delimitar su ámbito de aplicación; éste se ocupa sólo de aquello que se propone resolver, no de otras cosas.
b) Artículo 1º CM: actividades ejercidas por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o mas jurisdicciones.
Según Bulit Goñi[25], el convenio es un remedio que se arbitra ante el problema que se origina por la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, -y no por el hecho imponible-, por lo cual, no se ha de referir a todas las actividades que dan origen al impuesto local, sino sólo a algunas. Precisamente a aquellas que indica su art. 1: las que son ejercidas por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, y cuyos ingresos

brutos podrían resultar gravadas en su totalidad por cada una de esas dos o más jurisdicciones en las cuales el sujeto actúa.
En este orden de ideas, Althabe[26] ha expresado que el convenio no tiene por objeto al contribuyente sino a las actividades que estando alcanzadas por el impuesto, están solo parcialmente sujetas al poder de imperio de cada estado local.
c) Concepto de "proceso único económicamente inseparable".
El destacado autor[27], al desarrollar este punto en su obra, expresa que este aditamento está indisolublemente unido al de actividad alcanzada y al de sujeto único.
Y agrega: "(…) Un solo sujeto, más de una jurisdicción, una única actividad aunque reconozca y admita etapas diferenciables siempre que constituya ella y todas sus etapas un proceso único económicamente inseparable".
Bulit Goñi señala que la actividad puede ser jurídica, administrativa, organizativa, contable, o financieramente separable; pero no debe serlo desde el punto de vista económico.
A juicio del citado autor, para definir cuándo las actividades ejercidas por un mismo contribuyente en dos o más jurisdicciones han de constituir un proceso único económicamente inseparable -como fuente generadora de los ingresos de cuya distribución se trata-, se deben enhebrar conceptualmente las nociones de actividad e ingreso: "(…) cuando se trate de "operaciones indivisibles"[28], cuando exista unidad inescindible entre la realización conjunta de la actividad y la obtención del ingreso final; cuando no se pueda establecer qué parte de ese ingreso final corresponde a qué parte de actividad total, precisamente por la inescindibilidad de ésta; "cuando las actividades desarrolladas por el contribuyente guarden una relación de inherencia entre sí"[29], "cuando el conjunto de actos y acciones del sujeto guarden una unidad de fin"[30]; "cuando se trate de actividades ejercidas en varias jurisdicciones pero con un resultado económico único e inseperable: el monto de los ingresos brutos"[31]"
En el mismo sentido, Althabe[32] tiene dicho: "(...) es de aplicación el Convenio cuando la actividad que produce ingresos, se desarrolla en un proceso con unidad de fin que abarca dos o más jurisdicciones, cualquiera sea la forma en que aquélla se concrete".
d) Detalle enunciativo de casos expuestos en el Artículo 1º del CM: Los ejemplos a los que se refiere el artículo 1º del CM en sus cuatro incisos se refieren también a actividades.
e) Expresión del párrafo final del artículo 1º del CM: también expresa "…pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio…"
f) Régimen de distribución de ingresos: Lo dispuesto en el artículo 2º cuando se refiere al régimen general de distribución de "los ingresos totales del contribuyente", pero sólo de aquellos "originados por las actividades del presente Convenio".
g) El carácter de territorialidad del Impuesto: "El impuesto a los ingresos brutos es un tributo local caracterizado por el necesario sustento territorial de la actividad gravable dentro del ámbito jurisdiccional del fisco que pretende su aplicación…".

En síntesis, en opinión de Bulit Goñi el convenio solo se ocupa de aquellas actividades ejercidas por un mismo sujeto en dos o más jurisdicciones, no teniendo nada que hacer en las que son internas de una sola[33].
Por otra parte, se sostuvo que una actividad debe considerarse independiente cuando tanto los ingresos como los gastos propios de la misma sean escindibles o apropiables en forma directa o a través de mecanismos que permitan su verificación simple e inmediata. No empece lo comentado que las actividades se lleven a cabo por una única persona física o jurídica, mediando concurrentemente una unidad de dirección y utilización común de los fondos derivados de las citadas actividades[34].
En el mismo sentido, Althabe[35] ha expresado que "esta forma objetiva de delimitar la órbita del Convenio entronca con nuestra concepción acerca de su naturaleza jurídica. Solo las actividades que excedan el ámbito local son objeto de instrumento porque ellas no pueden imponerse sin atender a la parcialidad con la cual se verifica dentro de aquél. Si por el contrario, una actividad considerada objetivamente como un todo se verifica íntegramente en una jurisdicción, no sería materia de Convenio aunque el contribuyente que la realizara desplegara otra que sí lo fuera".

El conflicto planteado no se circunscribe únicamente al ámbito doctrinario, y fue materia de análisis por parte de la Comisión Arbitral y Plenaria, en los casos concretos elevados a su dictamen, que abordamos a continuación.
Sin embargo, y a más de 32 años de la vigencia del texto del convenio multilateral, la Comisión Arbitral ha sido renuente, -seguramente por lo dificultoso que resultaría proponer normas precisas de alcance general para todos los casos que se presenten-, a dictar una resolución general interpretativa que defina con claridad el tema que aquí tratamos.
Además, como era de esperar, esta cuestión ha sido objeto de análisis en algunas causas resueltas en tribunales de justicia provinciales, a las cuales también nos abocamos en el punto siguiente.

2.3. POSICION JURISPRUDENCIAL

2.3.1. ANTECEDENTES COMISION ARBITRAL Y PLENARIA

Es menester dejar aclarado que las resoluciones tanto de la Comisión Arbitral cuanto de la Comisión Plenaria del régimen de convenio multilateral, que se ocupan específicamente de dilucidar cuestiones de estricta atribución de controvertida base imponible entre jurisdicciones donde los contribuyentes desarrollan sus actividades, responden con base en los principios básicos del derecho a situaciones claras, específicas y concretas que se supediten a su entera dilucidación y aplicables al caso concreto -con excepción de las dictadas con carácter general-.
En la temática bajo análisis, el criterio de las Comisiones no ha permanecido inalterable, por el contrario, se ha ido cambiando, siempre teniendo en cuenta las especiales circunstancias que reúnen cada uno de los casos en particular que resultan planteados.

“Caso CANALE, ANGALLACCIO & CÍA. SRL”[36]

La firma, radicada en la Provincia de Santa Fe, vendía automotores, maquinarias, implementos agrícolas y sus repuestos exclusivamente en esa provincia, y además era acopiadora de cereales, actividad ésta última que también era realizada en la provincia de Córdoba.
Córdoba sostuvo que el convenio debía aplicarse a la totalidad de las actividades de la empresa –criterio convenio sujeto-, mientras que Santa Fe la pretendía su contribuyente exclusivo por la primera actividad, considerando que sólo correspondía aplicar el convenio a la actividad de acopio de cereales, por ser ésta la única que trascendía los límites provinciales –criterio convenio actividad-.
Córdoba argumentaba que no se debía confundir “actividad” –totalidad de tareas realizadas- con “rubros de actividades- y planteaba el núcleo del problema al decir: ¿es posible que los ingresos brutos de una empresa puedan considerarse como separados económicamente cuando sirven para atender las necesidades de toda la empresa?[37]
Santa Fe, si bien coincide en la inseparabilidad de los ingresos, no comparte la inescindibilidad de las operaciones.
La Comisión Arbitral, por mayoría de tres a dos (MCBA y Provincia de Bs As), respaldó la posición de Córdoba, considerando que la firma debía atribuir entre ambas jurisdicciones, aplicando las normas del convenio, los ingresos derivados de las dos actividades, es decir, aplicó el criterio “convenio sujeto”.

“Caso IRIARTE Y CÍA. S.C.S”

La firma, radicada en la Provincia de Buenos Aires, vendía exclusivamente allí productos de “ramos generales”, y desarrollaba la actividad de acopio de cereales, comercializando por medio de corredores en la Bolsa de Cereales de Capital Federal. La empresa distribuía por convenio multilateral los ingresos provenientes de la actividad de acopio de cereales, mientras que tributaba sólo a la Provincia de Bs As por los ingresos de venta de productos de “ramos generales”, lo cual fue objetado por el Fisco de la Provincia de Buenos Aires, que pretendía se aplique el Convenio a la totalidad de los ingresos obtenidos por la firma.
Es difícil comprender el por qué de la impugnación que el fisco provincial hace a la empresa, pues, como surge de autos, el total de los ingresos de la actividad unijurisdiccional –aplicando el criterio

convenio actividad- eran atribuidos a la provincia que reclama aplicar el criterio convenio sujeto, es decir, que de ninguna manera podía existir perjuicio fiscal.
La Comisión Arbitral[38] se aboca al análisis del caso y expresa: "*Que la solución del tema pasa ineludiblemente por la interpretación de la normativa contenida en el artículo 1° del Convenio Multilateral, del cual surge con razonable evidencia que el legislador quiso restringir su ámbito sólo a aquellas actividades que conformen un proceso único económicamente inseparable, desarrollado, en la consecución de su propia finalidad, a través de tareas que integren dicho proceso de manera inescindible, y ejercidas por el contribuyente en más de una jurisdicción adherida al Convenio*.
"*Que las otras normas contenidas en el Convenio Multilateral hacen referencia constantemente a las actividades que constituyen el objeto del mismo, lo cual resulta relevante para demostrar el énfasis puesto de manifiesto por el legislador en dicho elemento de definición, para delimitar el ámbito de aplicación de la norma legal*. (…)"
Y resuelve, con el desempate de su Presidente, a favor de la empresa, modificando el criterio de la decisión anterior recaída en el caso CANALE, ANGALLACCIO & CÍA. SRL, es decir, aplicando el "criterio actividad".
Cabe destacar, como expresa Serra[39], la relevancia de los intereses que se mueven detrás del convenio, pues la provincia de Buenos Aires en el caso "Canale" sostenía el criterio de convenio actividad, siendo uno de los votos en disidencia en este nuevo caso concreto, claro, cambia de opinión sólo que como lo manifestáramos anteriormente no comprendemos el porque de la conveniencia del cambio de criterio.
Provincia de Buenos Aires apela ante la Comisión Plenaria[40], quien hace lugar al recurso y revierte el criterio de la Comisión Arbitral, adhiriendo al criterio "convenio sujeto".

"Caso BONORA S.A.I.C."[41]
En el presente caso el fisco de la provincia de Buenos Aires se atribuyó la totalidad de los ingresos obtenidos por la empresa en el ejercicio de su actividad.
La Comisión Arbitral hizo lugar a las cuestiones planteadas por la empresa, y dispuso que corresponde aplicar las disposiciones del convenio multilateral a los efectos de la distribución de los ingresos brutos obtenidos entre las jurisdicciones en las cuales desarrolla sus actividades.

"Caso ESTUDIO INTEGRAL S.R.L."[42]
La empresa se agravia de la determinación que efectuara el fisco de la provincia de Buenos Aires al considerar aplicable al caso lo preceptuado en el artículo 6° del convenio multilateral.
La firma sostiene que en provincia de Santa Fe realiza una actividad escindible de construcción, y demuestra la realización de actividades administrativas y de dirección en ésta provincia donde también se localizan las obras que originan los ingresos objeto del ajuste.
El fisco de la provincia de Buenos Aires, por el contrario, sostiene que si bien la empresa realiza obras en la provincia de Santa Fe, tiene su domicilio legal en la provincia de Buenos Aires, por lo que el caso encuadra en la normativa del artículo 6° del convenio, y que de acuerdo con lo que el mismo establece, corresponde atribuir el 90% de los ingresos de la actividad de la construcción al lugar donde la obra se realiza y el 10% restante a la jurisdicción donde los contribuyentes tengan su escritorio, oficina, administración o dirección.
La Comisión Arbitral, rechaza el recurso interpuesto por la firma la que deberá proceder a asignar el 10% de sus ingresos en función a los gastos de administración y dirección atribuibles a las oficinas ubicadas en las jurisdicciones involucradas.

"Caso ESTEBAN FABRA FONS"[43]
La empresa para el ejercicio de su actividad de fabricación y comercialización de colchones, almohadas y acolchados, posee en la provincia de Buenos Aires su establecimiento industrial así como locales de venta minorista, y comercializa el resto de su producción en todo el país a través de viajantes.
Así, la firma tributa las ventas minoristas que realizó en provincia de Buenos Aires, como contribuyente local del impuesto sobre los ingresos brutos y las ventas que realiza en el resto del país bajo el régimen del convenio multilateral, en el entendimiento que corresponde aplicar el

criterio de “convenio actividad” ya que considera que las ventas minoristas no forman parte de su actividad como contribuyente del convenio.
Por su parte, la provincia de Río Negro, plantea que en el presente caso existe una sola actividad –industrialización y comercialización-, de manera que no está en discusión el criterio de convenio sujeto o convenio actividad. Y señala como indicio de la interrelación existente del proceso económico, que la empresa no separa en su liquidación impositiva de convenio multilateral a los efectos del cálculo de coeficientes, los gastos de fabricación correspondientes a la comercialización de productos minoristas.
La Comisión Arbitral desestima el planteo de la empresa, pues, en el artículo 1° se enuncia entre las actividades comprendidas a aquéllas en las que la industrialización tiene lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras.
La firma apela ante la Comisión Plenaria[44], quien confirma lo dictaminado por la Comisión Arbitral.

“Caso AUTOPISTAS DEL SOL S.A.”[45]
La firma tributaba en la jurisdicción teniendo en cuenta lo dispuesto por la resolución 2/92 de la Comisión Arbitral y por el régimen especial previsto en el artículo 6º del convenio multilateral, y por ello distribuyó el noventa por ciento (90%) de los ingresos brutos obtenidos en función de los ingresos y gastos incurridos en cada una de las jurisdicciones en que realizó las obras de construcción e incluyó en los mismos los que tuvieron su origen en los contratos de explotación de las áreas de servicios.
El Fisco de Ciudad de Buenos Aires desestimó la posición sostenida por la firma, considerando que los ingresos que obtiene la contribuyente de los contratistas por la explotación de las áreas de servicio son perfectamente escindibles de los ingresos que recibe por el uso de la red vial, de manera que no está en presencia de un proceso único económicamente inseparable. En razón de ello, ha tratado a los mentados ingresos como de naturaleza exclusivamente local.
La Comisión Arbitral resuelve que “los ingresos por la explotación de áreas de servicios son escindibles de los derivados por el cobro de peaje constituyendo un ingreso producido por una actividad específica y totalmente diferenciada.”.
No obstante determina que se debe aplicar el artículo 2º del convenio multilateral para la atribución de los ingresos provenientes de la explotación de las áreas de servicio por parte de la firma, considerando para la determinación de los coeficientes de ingresos, los obtenidos en cada jurisdicción.
Como menciona Chicolino y Fernández[46] puede tratarse del caso de una empresa con actividades distintas y perfectamente escindibles, pero con una administración de los recursos en común, en cuyo caso debe aplicarse el caso de convenio sujeto.

En otros casos concretos, si bien la Comisión Arbitral no se refirió específicamente al tema de análisis, sí hizo alusión a la escindibilidad o separación de las operaciones: R (CA) 11/98, 14/09 y 49/09.
Por último, cabe mencionar muy especialmente, la R (CA) 15/09[47], caso en el cual la firma solicita el dictado de una norma de carácter general que dirima la aplicabilidad del criterio de “convenio sujeto”, y, agregamos, ó de “convenio actividad”.
En dicha ocasión la Comisión Arbitral expresó: ”Que se tiene presente la solicitud de dictado de una norma general”. Aguardamos, ansiosos, su pronunciamiento.

2.3.2. ANTECEDENTES EN LA JUSTICIA LOCAL

“Compañía de Tierras Sud Argentino SA (ante Cía. Senipex SA) s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Senipex SA c/ GCBA s/ impugnación actos administrativo”[48]
El presente caso que vuelve a abrir el debate una vez más sobre la aplicación de uno u otro criterio, se inició oportunamente, en una determinación realizada por la Dirección General de Rentas (DGR) de Ciudad de Buenos Aires al verificar que la empresa desarrolló actividades de ganadería e inmobiliarias en esta ciudad y en la provincia de Buenos Aires, siendo su situación

frente al ISIB la de contribuyente del convenio multilateral sobre la totalidad de los ingresos obtenidos, es decir, la actuación de la empresa se adecuó al criterio “convenio-sujeto”.
Para Ciudad de Buenos Aires los ingresos provenientes de los alquileres del inmueble ubicado en su jurisdicción debían haber sido asignados exclusivamente a ésta, aplicando el criterio “convenio-actividad”.

Primera Instancia

La causa se inicia ante el juzgado de 1ra. Instancia en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA con la presentación de la demanda contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (Dirección General de Rentas), con el objeto de obtener la declaración de nulidad de la Res. 113/2002 (SH y F) en el expediente N° 60488-2001 y de los demás actos administrativos que la precedieron.
El juez de primera instancia hizo lugar a la demanda y declaró la nulidad de las resoluciones Nº113-SHyF-2002, 2001-DGR-2001 y 6154-DGR-2000. Sostuvo, en cuanto al fondo de la cuestión, que el GCBA no ha argumentado ni probado que exista una situación que difiera esencialmente del caso “Iriarte y Cía. S.C.S.”, resuelto por la Comisión Plenaria, en el que se estableció el criterio del “convenio-sujeto” para la interpretación y aplicación del CM., cuya imperatividad equiparó al de los fallos de la CSJN.

Segunda Instancia

El GCBA apeló la sentencia ante la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario (CACyT) de la CABA, entre otras cuestiones, en su expresión de agravios sostuvo que el antecedente de la Comisión Plenaria del CM, que pretendió la decisión de un caso concreto, no era vinculante y obligatorio, como lo afirmó el *a quo*; que en el caso Iriarte existía un conflicto de jurisdicción que no se verifica en la causa; que al no haberse planteado en sede administrativa el cuestionamiento al criterio de interpretación del CM, la justicia no resulta competente para dirimir dicha cuestión.
La Sala I de la Cámara de Apelaciones hizo lugar al recurso del GCBA y revocó parcialmente la sentencia apelada. El juez Horacio G. Corti, al que adhirieron los demás integrantes de la Sala, consideró “[p*or un lado, el supuesto exceso del juez sentenciante al pronunciarse en violación del principio de congruencia; y por otro lado, el criterio de interpretación aplicable en autos respecto del Convenio Multilateral y el alegado carácter vinculante de los precedentes resueltos por la Comisión Plenaria del citado convenio*”.
En relación al criterio de interpretación aplicado respecto del convenio multilateral, el juez Corti sostuvo que “*lo resuelto por la Comisión Plenaria en un caso concreto no puede convertirse sin más en una pauta interpretativa obligatoria de carácter general, máxime si, como sucede por ejemplo con la resolución 2/85 (causa ‘Iriarte’), en sus considerandos no es posible hallar ningún fundamento jurídico que justifique lo allí resuelto (...) las resoluciones citadas como precedentes por la parte actora a fin de sustentar el criterio ‘Convenio-Sujeto’, fueron dictadas para resolver casos concretos, y por ende, en principio valen solamente para las partes involucradas en esa contienda*”.
Así, rechazó “*la pretensión de la actora de tributar los ingresos brutos producto de la actividad de inmobiliaria desarrollada en su integridad en la Ciudad de conformidad con las disposiciones del Convenio Multilateral*” ya que “*las actividades de ganadería e inmobiliaria no pueden entenderse* prima facie *dentro de un proceso ‘único y económicamente inseparable’*”. Agregó que SENIPEX no probó que las mencionadas actividades (ganadería e inmobiliaria) se encontrasen vinculadas de modo tal que “*su concreta realización implica, en los hechos un proceso económico único e inseparable*”.
En cuanto a la sanción, la Sala confirmó lo dispuesto en primera instancia ya que “*existen elementos que permiten excluir la culpabilidad de la actora y que determinan la revocación de la sanción aplicada*”.

Instancia del Superior Tribunal

La parte actora interpuso ante el Tribunal el recurso de queja. En su dictamen, el Sr. Fiscal General Adjunto propició su rechazo pues “*Tanto el recurso de inconstitucionalidad, como la queja que lo defiende, pecan —en mi opinión— en un mismo defecto, no logran conectar los agravios concretos que, afirman, provoca la decisión del ‘a quo’ con una regla constitucional que deba ser interpretada o aplicada para resolver esta cuestión*”.

Por ello, de acuerdo a lo dictaminado por el Sr. Fiscal General Adjunto, por mayoría, se resuelve rechazar la queja de la empresa.

2.4. NUESTRA OPINION

A los fines de esbozar nuestra opinión, cabe destacar dos cuestiones fundamentales tratadas por los jueces del Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires al analizar el tema que nos ocupa:

1. En palabras del juez Julio B. J. Maier, -en la cuestión que nos interesa-: "*En tanto el criterio de interpretación del convenio ("convenio sujeto" vs. "convenio actividad") carece de base normativa local o convencional, le asiste razón al GCBA en su planteo sobre la inexistencia de lesión a alguna pauta de legalidad. A tal punto la cuestión carece de base normativa que el proyecto de reforma del Convenio Multilateral de Córdoba aprobado por Comisión Arbitral y Comisión Plenaria en 1988, que nunca fue ratificado por todas las jurisdicciones, pretendió dotársela. Y en cuanto interesa al caso, el proyecto en su artículo primero, quinto párrafo, señalaba que "Quien realice actividades interjurisdiccionales inescindibles de las mencionadas en el primer párrafo, y además otra u otras estrictamente locales independientes de ella y económicamente separables de la misma, quedará solamente obligado a distribuir según este Convenio los ingresos que se deriven de aquella actividad interjurisdiccional, pero no los de esta o estas actividades locales que sean exclusivas de la jurisdicción*".

En nuestra opinión, es interesante destacar el aporte doctrinario del proyecto de convenio aprobado en la reunión interjurisdiccional celebrada en Córdoba de 1988 –no vigente, por ser aprobado sólo por 16 de las 24 jurisdicciones-. Esta importante fuente precisa el alcance del concepto "proceso único y económicamente inseparable". Con un criterio que compartimos y al que podríamos llamar "híbrido", se interpretó que:

- cuando se desarrolle más de una actividad interjurisdiccional inescindible en grupos de jurisdicciones no totalmente coincidentes, todos los ingresos de ellas derivados, serán distribuidos conjuntamente según las disposiciones del convenio –criterio sujeto-, art. 1º 7mo párrafo del proyecto.
- quien realice actividad puramente local dentro de una sola jurisdicción, no quedará obligado por las disposiciones del convenio –criterio actividad-, art. 1º 4to. párrafo del proyecto.

Complementando esta interpretación con lo dispuesto en el quinto párrafo transcripto en la opinión del Dr. Mailer, y por lo establecido en su sexto párrafo: "el criterio para establecer esa separabilidad e independencia se apreciara teniendo en cuenta la realidad de cada situación, la relación de inherencia de las actividades, la diversidad de fin de cada proceso".

Esta posición es la sostenida por Bulit Goñi[49], quien en su obra expusiera "el Convenio solo se ocupa de aquellas actividades ejercidas por un mismo sujeto en dos o más jurisdicciones, no teniendo nada que hacer en las que son internas de una sola. Si ese sujeto ejerce más de una actividad y sus ingresos son discriminables (…), es porque no constituían un proceso único y económicamente inseparable, y en consecuencia, ningún óbice existe para que la local se atribuya en exclusividad a la jurisdicción en que se ejerce, y ninguna causa impone hacer lo contrario".

En igual sentido Ricardo Chicolino y Oscar A. Fernánez[50] han dicho "debe analizarse si existe un proceso único y económicamente inseparable entre las dos actividades, en cuyo caso se aplican las normas del convenio, o si por el contrario se trata de dos actividades distintas con administraciones distintas, en cuyo caso no deben aplicarse las normas del Convenio porque cada actividad tributa en su jurisdicción, excepto que una de ellas se realice en dos o más jurisdicciones, en cuyo caso resulta de aplicación las normas del Convenio para ésta y no la restante actividad, que para desarrollarse íntegramente en única jurisdicción tributará exclusivamente para la misma..."

2. En palabras del juez José Osvaldo Casás, -en la cuestión que nos interesa-: "*Cabe prevenir que la forma en que resuelvo no importa necesariamente compartir la solución escogida por la última instancia de mérito que, incluso, ponderó lo controversial de la cuestión —en el plano abstracto, y más allá de la significación de la base fáctica del contencioso, atendiendo a una teórica pugna de apreciaciones que serían reconducibles a los enfoques de "convenio-actividad" versus "convenio-sujeto"— al momento de revocar la multa aplicada por la Administración, lo que me lleva a*

enfatizar, obiter dicta, ***la alta significación que tendría que las autoridades de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como integrantes de la Comisión Arbitral, impulsaran en dicha sede el dictado de una resolución general interpretativa para evitar la incoherencia y el obrar contradictorio de las diversas jurisdicciones locales*** *—que en su conjunto conforman un mismo Estado en sentido lato (valiéndome de la noción conceptual utilizada por el Tribunal cimero in re: "Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires", Fallos: 308:2153, considerando 10, sentencia del 13 de noviembre de 1986)—,* ***conjurando el riesgo, tanto de abusos fiscales, como de perjuicios recaudatorios".*** –el destacado nos pertenece-
(…) "*Es que, la Administración fiscal debe proceder —tal como lo dejó sentado tempranamente nuestro Máximo Tribunal en palabras señeras, con tradición y abolengo— de modo justo, moral, leal, franco y público en todos sus actos (cfr. in re: "Don Manuel Ocampo con la Administración de Rentas del Rosario, sobre mercaderías embargadas" —Fallos: 10:203—, sentencia del 27 de junio de 1871),* ***atendiendo en este caso a la finalidad que inspiró la suscripción del Convenio Multilateral en sus diversas ediciones, esto es, a adoptar unánimemente y de buena fe por todos los sujetos impositores reglas claras y pasibles de una única lectura que destierren total y definitivamente la doble o múltiple imposición —como la eventual no tributación— en el actual Impuesto sobre los Ingresos Brutos*".**
En palabras del Dr. Casás se pone de relieve la obligación que tienen los fiscos, mediante los organismos del convenio, de dictar las normas generales interpretativas necesarias y el derecho de los contribuyentes a beneficiarse con las aclaraciones que las mismas suministren, a los fines de dar soluciones definitivas a las distintas interpretaciones encontradas.
Ello fue evidentemente tenido en cuenta al redactar la norma, pues es el propio convenio el que establece en su art. 24 la función de la Comisión Arbitral de dictar de oficio o a instancia de los fiscos adheridos, normas generales interpretativas de sus cláusulas, las cuales serán obligatorias para todas las jurisdicciones.

En conclusión, aguardamos a que los órganos del convenio tal como lo expresaran en la R (CA) 15/09 tengan presente la solicitud del dictado de una norma general interpretativa, hasta tanto ello suceda entendemos que la mejor solución es la plasmada en el proyecto de reforma de convenio del año 1988.
Por ultimo, cabe destacar que lo discutido en el presente caso consiste en determinar si una actividad sólo desarrollada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires —que no se vincula en un proceso económico inseparable de otras practicadas por el actor en otra jurisdicción—, puede tributar bajo el convenio multilateral o si corresponde hacerlo exclusivamente bajo el régimen de la jurisdicción local exclusiva.
Ello tiene vinculación con el principio de territorialidad de la potestad tributaria al que nos referiremos seguidamente.

3. SUSTENTO TERRITORIAL

Uno de los conceptos fundamentales atinentes a la aplicación del convenio es el del *sustento territorial*, referido a la manera de determinar cuándo se debe considerar que un contribuyente, con asiento en una jurisdicción, ejerce su actividad en forma efectiva en el territorio de otra.
Configura el indicativo de cada uno de los lugares asient*os* (parciales) *de* realización del hecho imponible; consecuentemente, de atribución de la base imponible y, finalmente, de imputación de los pagos a efectuar por parte del contribuyente[51].
El sustento territorial hace alusión al ámbito espacial en el que cada fisco ejerce su potestad tributaria, es decir, dentro de su territorio, no fuera de él. Todos los códigos provinciales regulan de manera más o menos expresa sobre el lugar geográfico en el cual ejercerán sus potestades. Cuando ciertas actividades sujetas al impuesto sobre los ingresos brutos se despliegan en más de una jurisdicción adherida, resulta de aplicación el convenio multilateral, y en ese caso, corresponde analizar el sustento territorial, entre otros, para decidir sobre la aplicabilidad o no del Acuerdo.
Al respecto, el aludido cuerpo normativo en el último párrafo de su art. 1º reza: "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, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera)".

La vinculación del sustento territorial con la expresión *gastos*, sugiere elípticamente, que la realización de un gasto en una jurisdicción implica haber desplegado el contribuyente parte de su actividad en ella, y queda en consecuencia alcanzado por la potestad tributaria local. Se presume que la existencia de algún gasto implica que existe actividad, aunque se trate de gastos que, por lo preceptuado en el art. 3º, no sean computables a los fines de la determinación de coeficientes.

La exigencia establecida es la de que se trate de gastos vinculados con las actividades realizadas por el contribuyente en más de una jurisdicción. Esta exigencia se debe considerar en consonancia con lo preceptuado por el art. 4º del convenio, al establecer: "Se entenderá que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ejemplo: de dirección, de administración, de fabricación, etcétera), aún cuando la erogación que él representa se efectúe en otra (…)".

Es decir, los gastos a computar para la determinación del sustento territorial son aquellos que tienen una relación directa y vinculante con la actividad cuyo ejercicio habitual origina la obligación tributaria. Si en una jurisdicción se desarrolla íntegramente la actividad y sólo se efectuaron compras de algunos bienes y realizaron actos administrativos en otra, no existe sujeción al ámbito de aplicación del convenio, pues se trata de una actividad exclusivamente local[52].

No obstante la claridad en la definición de *sustento territorial* –la existencia de gasto hace presumir el ejercicio de actividad, sin admitir prueba en contrario-, dada por el convenio multilateral, pueden existir extremos difíciles de determinar, y ello generalmente entronca con el viejo problema de las llamadas "ventas entre ausentes" definidas en un importante agregado final del art. 1º del convenio.

En este caso, el criterio, como señala Bulit Goñi[53], debe interpretarse en el sentido que la realización de gastos –de cualquier naturaleza- en una jurisdicción, que estén vinculados con la actividad interjurisdiccional del contribuyente, determina que esa actividad deba considerase TAMBIEN territorialmente sustentada en la jurisdicción en que el gasto se realizó, aun cuando las operaciones así concertadas lo hayan sido sin la presencia física y directa del que percibe ingresos.

Cabe mencionar que el art. 2 inc. b) in fine establece que los ingresos provenientes de operaciones concertadas entre ausentes serán atribuidos a la jurisdicción del domicilio del adquirente.

Pasaremos por alto las controversias que existen con relación al término "domicilio del adquirente", para avocarnos a los inconvenientes que ha generado la interpretación del sustento territorial en este tipo de operaciones cuando se trata de:

- ejercicio de la actividad a través de medios electrónicos;
- la relación de temporalidad que debe existir desde que se efectúa una erogación hasta que se concrete la operación que genera el ingreso.

3.1. EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD A TRAVÉS DE MEDIOS ELECTRÓNICOS

Con el dictado de la resolución general (CA) 83/2002[54], se determinó con carácter obligatorio para todas las jurisdicciones, que el ejercicio del comercio a través de medios electrónicos se debe considerar como una actividad extraterritorial del oferente de los productos y/o servicios. Es decir que, conforme con la interpretación de la CACM, este tipo de operaciones deben ser asimiladas a las operaciones entre ausentes[55].

La resolución aludida, por su parte establece: "A los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2° del Convenio Multilateral del 18-8-77, **se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella**"-el destacado nos pertenece-.

Observamos una sutil diferencia en el principio de sustento territorial que caracteriza a este tipo de operaciones, pues como dice Otero[56] claramente soslaya el tratamiento clásico del sustento

territorial de la actividad, manifestado por el gasto efectuado por el vendedor en la jurisdicción del comprador para resolver que el sustento territorial deriva de una erogación del adquirente.
En esta resolución, la administración crea una presunción de gastos a los fines de otorgar sustento territorial en la jurisdicción del adquirente[57]. No parece razonable deducir que existe actividad del vendedor en terreno del adquirente por el gasto que éste efectúa para concretar su demanda[58].
El fin del convenio para este tipo de operaciones siempre fue incorporar en el ámbito del convenio multilateral a las operaciones en las cuales no se requiere el traslado necesario del adquirente a la jurisdicción vendedora para concretar la operación[59], no obstante de la lectura de dicha norma se desprende con claridad que está dirigida a aquellos sujetos que cumplan las dos condiciones por ella enumeradas, es decir que hayan realizado algún gasto en la jurisdicción y la operación que origina el ingreso sea formalizada por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.
La interpretación de la Comisión Arbitral sobre la resolución general 83/2002 ha sido que solo incluye nuevos conceptos a los enumerados en el art. 1º del convenio, exigiendo en el común de los casos que se compruebe el sustento territorial, y en general esta atribución ha sido conforme los gastos del vendedor.
No obstante, no podemos dejar de advertir como lo hacen Durán, Carnota, y Rossi[60] que "Bajo ningún supuesto la Administración podrá efectuar la determinación del tributo creando ella misma presunciones. Estas deberán establecerse siempre por el Legislador". Y agregan: “Si bien se podría decir que no se esta creando un tributo nuevo por parte de la administración y que por el contrario se esta intentando simplificar el tratamiento, también es cierto que considerando esta ficción, se puede atribuir ingresos a jurisdicciones con tasas más altas donde realmente no se ha desarrollado actividad. **Pudiendo generar esto último una mayor imposición para el contribuyente** que la que sufriría si no existiera este concepto”.
En conclusión, creemos que los gastos que deben otorgar sustento territorial, inclusive a este tipo de operaciones, son los basados en las erogaciones del vendedor.
Por último, cabe aclarar que la complejidad de la operatoria del comercio electrónico no se halla resuelta para nada con este análisis, puesto que aquí solo lo estamos asimilando a un “*medio de comunicación”* comparable a los enumerados en el último párrafo del art. 1º del convenio, y la operatoria, claro está, trasciende estos límites. La restructuración debe necesariamente ser abarcativa de las nuevas modalidades de negocios del comercio electrónico asegurando su aplicación mediante el respeto de los principios constitucionales tributarios.

3.2. RELACION CONTEMPORANEA ENTRE GASTOS E INGRESOS

En el actual texto del Convenio no se contempla la relación en el tiempo que debe existir desde que se efectúa la erogación hasta que se concrete la operación que genera el ingreso.
Este vacío puede llevar al absurdo de que baste con que una jurisdicción se atribuya gastos en un año para que luego pretenda atraer ad eternum los ingresos generados por las operaciones entre ausentes.
Compartimos las conclusiones de las 8º Jornadas Nacionales Tributarias, Laborales, Provisionales y Agropecuarias celebras en Rosario en septiembre de este año, donde se consideró que el hecho de efectuar un gasto en una jurisdicción en un período determinado no implica que ello deba dar sustento por tiempo indeterminado, sino que la entidad del mismo para brindar dicho sustento debe tener una extensión limitada en el eje de tiempo, cuyo mínimo debe ser el ejercicio anual y respecto a cuyo máximo aun se escuchan debates doctrinarios.
El proyecto de reforma de convenio multilateral del año 1988, en cambio, establecía que la inexistencia de gastos durante dos ejercicios consecutivos determinaría el cese automático de la atribución, brindando solución una vez más a uno de los tantos interrogantes que presenta su aplicación.
En nuestra opinión, propiciamos que hasta tanto los órganos de convenio se expidan sobre cual es el período de vigencia o efectividad de un gasto para brindar sustento territorial, se recepte la interpretación del art. 2º del proyecto -inexistencia de gastos durante dos ejercicios consecutivos-.
De lo expuesto hasta aquí y conforme lo establecido por nuestra Constitución nacional, las provincias tienen acotada su potestad a su ámbito territorial, con relación a sus habitantes,

teniendo vedada la posibilidad de invadir las potestades de las demás jurisdicciones.
A la luz de este principio constitucional, debemos examinar las normas que regulan los distintos regímenes de retención, percepción y recaudación establecidos por las jurisdicciones locales.

4. APLICACIÓN DE REGIMENES DE RETENCION, PERCEPCION Y RECAUDACION BANCARIA A SUJETOS COMPRENDIDOS EN EL CONVENIO MULTILATERAL: SUS CONSECUENCIAS

Los estados provinciales, en su imperioso afán de luchar contra la evasión y aumentar la recaudación, han exigido, en forma creciente, la colaboración de los particulares en la percepción de los tributos, al advertir la conveniencia de que un sujeto distinto asuma las obligaciones del contribuyente, en lo que respecta al ingreso del tributo a las arcas fiscales, mediante su retención en la fuente.
En los últimos años se ha incrementado en forma alarmante la implementación por parte de las administraciones tributarias provinciales de diversos regímenes de retención, percepción y recaudación bancaria de impuestos.
Si bien el fisco nacional, así como los subnacionales, se hallan legitimados para crear este tipo de herramientas de recaudación anticipada, y las ventajas que deporta su uso han sido reconocidas por la doctrina especializada en la materia, es fácil advertir que estas apreciaciones cobran sentido si se apelara a este tipo de mecanismos de modo razonable. Sin embargo, las administraciones tributarias provinciales, ávidas de recursos a toda costa, se valen, para obtenerlos, de estos regímenes, pero en forma abusiva, desvirtuando su verdadera esencia y finalidad.
Así, a los numerosos excesos, de distinto orden, cometidos al tiempo de poner en práctica los diversos regímenes de retención y de percepción de tributos, se suma la instauración, por parte de la mayoría de las jurisdicciones provinciales, de un innovador régimen de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos, que se aplica sobre los importes acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras regidas por la Ley 21526.
Con relación a éstos últimos, nos hemos referido en extenso en las XXXVIII jornadas tributarias[61], en dicha oportunidad colegimos que las detracciones sufridas por el sujeto pasible de este régimen de recaudación, no guardan vinculación alguna con el hecho imponible generador de la obligación tributaria a su cargo.
Por su parte, los agentes de recaudación designados son sujetos que no participan o intervienen directamente en un acto u operación que genere el nacimiento del hecho imponible previsto en el impuesto sobre los ingresos brutos.
Acertadamente señalan Soler y Carrica[62] que “las entidades financieras designadas para "retener" el impuesto local sobre los ingresos brutos no tienen relación alguna con el hecho imponible alcanzado con este gravamen. En efecto, los créditos en cuentas bancarias, a lo sumo, pueden ser el reflejo de los ingresos generados por la actividad del titular de la cuenta en su relación jurídica y comercial con terceros y nunca con la entidad financiera que administra dicha cuenta”.
Así, si el instituto de la retención o percepción en la fuente encuentra justificación jurídica siempre que guarde estrecha relación con el nacimiento de la obligación tributaria, -que deriva de la integración del hecho imponible-, y, siempre que los sujetos designados como retentistas o percepcionistas, participen o intervengan directamente en el nacimiento de ese hecho imponible, surge palmariamente que el régimen de recaudación en sede bancaria al que nos referimos **no es** un régimen de retención ni de percepción.
En consecuencia, nos preguntamos qué es, y la respuesta la esbozamos oportunamente al concluir que el régimen de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre acreditaciones bancarias constituye un impuesto provincial análogo al nacional coparticipable de la ley 25413, denominado impuesto a los débitos y créditos bancarios, por lo que se halla en pugna con el régimen de coparticipación federal de impuestos.
Por ello, dejamos de lado el análisis de éstos regímenes y volvemos a formular nuestros reparos con relación a la proliferación de éstos, y el consecuente caos ocasionado como producto de la multiplicidad de recaudaciones sufridas en cabeza de un mismo contribuyente en distintas jurisdicciones, lo cual originó la intervención de la Comisión Arbitral, quien intentó paliar los

inconvenientes del sistema, con el dictado de la resolución general (CA) 104/2004[63], que creó el “SIRCREB”, tendiente a unificar los diversos regímenes de recaudación sobre acreditaciones bancarias implementados por las provincias. No obstante, ello no brinda una justa solución a múltiples inconvenientes que en la práctica presenta el sistema de recaudación en cuenta, más aún considerando que no todas las jurisdicciones se hallan adheridas a dicho régimen unificado.

4.1. LOS REGIMENES DE RETENCION Y PERCEPCION EN LA FUENTE

Como señalan Soler y Carrica[64], desde hace ya muchas décadas, el Estado, conforme la evolución operada en materia recaudatoria, ha evaluado la conveniencia de que un sujeto distinto al contribuyente asuma las obligaciones de éste, en lo que respecta al ingreso del tributo a las arcas fiscales, mediante "retención en la fuente". La aplicación de este sistema se fue generalizando, a punto tal que, en nuestro país, casi no existen gravámenes en los que no se hubiese establecido un régimen de retención o percepción.

La doctrina mayoritaria se ha inclinado por distinguir el instituto de la retención del de la percepción, indicando sus diferencias.

Así, podemos definir al agente de retención como aquel sujeto que se caracteriza por ser deudor o que por alguna razón de oficio, profesión o función pública se encuentra en contacto con una suma de dinero, cuya propiedad, en principio, corresponde al contribuyente, debiendo, cuando procede a efectuar el pago, retener o detraer una suma de su deuda en concepto de impuesto, con el objeto de ingresarlo al fisco. Vale decir que para que un sujeto revista tal carácter, debe no sólo intervenir en un acto y operación, sino también encontrarse en la posibilidad real de efectuar la retención del tributo correspondiente, en razón de encontrarse en contacto con una suma de dinero.

Con relación a los agentes de percepción, Villegas[65] expresa: "Son aquellos que por su profesión, oficio, actividad o función se hallan en una situación tal que les permite recibir del destinatario legal tributario (destinatario legal tributario es el realizador del hecho imponible que debe soportar por vía legal la disminución patrimonial que significa el tributo) un monto tributario que posteriormente deben depositar a la orden del Fisco".

Continúa diciendo: "El agente de percepción generalmente recibe del contribuyente una determinada suma de dinero, a la cual debe adicionar, por facultad legal, el monto tributario que luego ingresará a las arcas fiscales. La relación entre las partes coloca al agente de percepción '...en el carácter de acreedor de ese contribuyente y, en consecuencia en receptor de un pago determinado' (o sea, que reviste la calidad de accipiens, mientras que el contribuyente es un solvens)".

Giuliani Fonrouge y Navarrine[66] consideran que resulta innecesaria toda referencia a los agentes de percepción diferenciándolos de los agentes de retención, porque en todos los casos retienen fondos de terceros. De esta manera, entienden que la percepción en la fuente se produce: "...cuando las personas o entidades que intervienen en ciertos actos y operaciones realizadas ante ellos o por quienes contratan con ellos, aseguran el ingreso del gravamen, reservando o reteniendo en su poder la totalidad o una parte del impuesto que luego deberán depositar bajo severas penas...".

Enseñan Soler y Carrica[67] que: “Los agentes de retención y de percepción son elegidos en razón de tener un vínculo económico o jurídico con el contribuyente, y estar en posesión de una suma de dinero a la cual pueden amputar o adicionar el tributo. La particular situación en la que se encuentra una persona en relación a determinada riqueza aparece a la vista del Estado como un sujeto apto para convertirlo en agente de retención o percepción, pues, al estar en contacto material con sumas de dinero que el contribuyente debe recibir o pagar, puede detraer el impuesto, practicando una operación aritmética de resta, o bien, agregar el importe del gravamen practicando una operación aritmética de suma”

En palabras del Tribunal Fiscal de la Nación, la retención se caracteriza por el hecho de que el sujeto obligado a efectuarla (agente de retención) se encuentra en posesión de los bienes que debe entregar al sujeto pasible de aquélla; en cambio, en la percepción es el sujeto pasible quien debe hacer entrega de los fondos al sujeto obligado (agente de percepción)[68].

Ha declarado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re “Eca Cines SRL”[69], que los agentes de retención y de percepción manejan, en cumplimiento del mandato legal, “fondos que no les son

propios sino que pertenecen a los contribuyentes a quienes les han detraído el impuesto al efectuarles un pago, o intervenir en un acto de tal naturaleza, o se lo han cobrado juntamente con el precio del bien o servicio que comercian": para el contribuyente, la realización del hecho imponible da origen a la obligación tributaria, en tanto que para los referidos agentes "la circunstancia de intervenir en determinados actos, da nacimiento a su deber de retener o percibir, total o parcialmente, el tributo e ingresarlo posteriormente al fisco" (dictamen del procurador fiscal, al cual se remitió el tribunal).
Nuñez[70] destaca, con cita a González Zanoni y Aguirre, que las retenciones y percepciones representan pagos a cuenta respecto de la obligación final a la que acceden, circunstancia por la cual nunca podrán independizarse totalmente de aquélla. Son obligaciones con una función especial dentro de la norma, integrando así el segundo tramo o consecuencia jurídica -el gravamen final-. El hecho imponible, verificación imprescindible para la existencia de tributación, es el generador de la obligación fiscal cuya cuantificación permitirá constatar si las sumas requeridas en concepto de pagos a cuenta a aquélla atribuibles revestían -en definitiva- el carácter de procedentes o si -por el contrario- se traducirán en verdaderos pagos sin causa y -por ende- de devolución inmediata.
Tanto el agente de percepción como el de retención pueden ser responsables solidarios o sustitutos, según lo que establezcan las normas tributarias respectivas[71].
Esta misma es la posición sostenida por la DGI en su dictamen (DATJ) 24/79, cuando diferencia entre contribuyentes, responsables solidarios y sustitutos. Los contribuyentes son los sujetos respecto de los cuales se verifica el presupuesto fáctico de gravabilidad denominado "hecho imponible". Los responsables solidarios, por su parte, son los sujetos ajenos al hecho imponible que, colocados por el legislador junto con el contribuyente, formalizan una relación en la que coexisten, indistintamente, ambos obligados. Los sustitutos, por último, son los sujetos que, siendo también ajenos al hecho imponible, desplazan por imperativo legal al contribuyente de la relación tributaria. Los agentes de retención y de percepción pueden asumir el carácter de responsables solidarios o de sustitutos[72].
Por todo lo expuesto, concluimos, en un todo de acuerdo con Lasala de Schmidt[73], que sólo pueden ser nominados como agentes de retención y/o percepción, aquellos sujetos que intervengan en una operación gravada.
Conteste con las opiniones doctrinarias expuestas, entendemos que nos hallamos ante un régimen de retención o percepción **si éste guarda relación o vinculación con el hecho imponible generador de la obligación tributaria** a cargo del retenido o percibido, y si se designan, pues, como retentistas o percepcionistas, sujetos que participan o intervienen directamente en el nacimiento de ese hecho imponible previsto en el impuesto.
Los Fiscos locales han establecido sendos regímenes de retención y percepción para el impuesto sobre los ingresos brutos, generando su aplicación, principalmente tratándose de contribuyentes comprendidos en el convenio multilateral, serias complicaciones.
Y esto es así, ya que normalmente la retención o percepción opera respecto de un sólo y único fisco acreedor de la obligación tributaria, quien es titular de la totalidad de la base imponible; en cambio, cuando un sujeto realiza actividad interjurisdiccional inescindible el fisco acreedor del gravamen no es uno sólo sino más de uno, ya que aquél debe aplicar las normas del convenio multilateral a fin de que cada jurisdicción pueda gravar sólo la parte que le resulta asignada.
Dos son, principalmente, los grandes problemas que ha suscitado la aplicación de los distintos regímenes de retención o percepción a contribuyentes comprendidos en el convenio multilateral: el primero se halla vinculado con la limitación territorial que determinará la procedencia de la designación de los agentes de retención o percepción, así como del carácter de sujeto pasible de ella; el segundo se encuentra relacionado con la cuantía de la retención o percepción a practicar.

4.1.1. EL ASPECTO TERRITORIAL DEL HECHO IMPONIBLE COMO LÍMITE AL PODER TRIBUTARIO PROVINCIAL

De acuerdo a nuestro sistema federal de gobierno, las provincias tienen acotada su potestad a su ámbito territorial. Fuera de ese ámbito está el de los otros poderes provinciales –que de ninguna manera pueden invadir-, sin perjuicio del ámbito nacional, que se superpone y los abarca a todos[74].

Las provincias desarrollan toda su actividad y su poder tributario dentro de su ámbito territorial. Las diversas manifestaciones económicas que puedan ser gravadas por éstos deben necesariamente producirse dentro de los límites territoriales de su competencia tributaria.
De allí, y como sostiene Bulit Goñi[75], "... cuando se dice que nadie será obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe (A.19 CN), se alude no a cualquier ley sino a la ley pertinente, a la ley que rige a ese alguien de quien se trata". Así, la facultad de establecer tributos, se ejerce sobre las personas y bienes que se encuentran en el territorio de la jurisdicción de que se trate.
Este principio de territorialidad, como límite al poder de imperio de cada una de las jurisdicciones, surge implícito de los artículos 5, 121, 122 y 123 de la Constitución nacional.
Señala Guillermo Teijeiro[76] que la característica de la territorialidad hace referencia al concepto de que el poder normativo tributario de las jurisdicciones locales debe estar vinculado con su territorio, mediante puntos o criterios de vinculación (generalmente económicos) afines a la naturaleza del tributo de que se trate y la formulación legal del hecho imponible.
En consecuencia, indica el citado autor, el principio de territorialidad o sustento territorial es un elemento ínsito en la definición del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, tal cual se encuentra previsto en las legislaciones provinciales, de modo tal que su presencia es determinante para la aplicación del tributo en la jurisdicción de que se trate[77].
Cuando ciertas actividades sujetas al impuesto sobre los ingresos brutos se despliegan en dos o más jurisdicciones provinciales, todas ellas podrán exigir el impuesto sobre el total de ingresos brutos generados por dichas actividades, por lo que resulta de aplicación el convenio multilateral, que intenta resolver este problema –distribuir los ingresos brutos totales obtenidos-, utilizando parámetros (ingresos y gastos) que se ajustan al principio de territorialidad.
Jarach[78] señala que en el convenio multilateral juega el concepto de "*sustento territorial"* como *"*...nexo mínimo indispensable para que una jurisdicción de las varias en que la actividad se desarrollara pudiera justificar a una parte de la base imponible y del impuesto consiguiente", tal como lo expusiéramos en el punto precedente referido al sustento territorial.
Así, dentro de la normativa, al aspecto espacial lo debemos analizar desde dos aristas: por un lado respecto a la designación de los agentes de retención y percepción, por otro, con relación al carácter de sujeto pasible de la misma.
De acuerdo al análisis efectuado oportunamente[79] al cual remitimos, en oportunidad de relevar las disposiciones locales de las veinticuatro jurisdicciones involucradas sobre estos aspectos, concluimos:
a) Que existen normas locales que consagran el principio correcto respecto a que solo debe actuar como agente de retención o percepción quien sea sujeto pasivo de la ley local y que existen normas locales que a este principio no lo receptan.
b) Que es correcto el principio general de que quien no sea contribuyente local –puro o por convenio- no deberá ser pasible de retenciones o percepciones, y que en muchos casos esta limitación no es considerada en las legislaciones locales.
Si a ello sumamos que los regímenes de retención o percepción impuestos por las distintas jurisdicciones locales no resultan homogéneos ni a veces compatibles en aspectos sustanciales y que no existe norma alguna del convenio multilateral que se refiera a las retenciones o percepciones locales, la situación de los agentes tanto como de los sujetos pasibles es alarmante, generando en la práctica una pesada carga administrativa.
En aras de una mayor certidumbre, la Comisión Arbitral, mediante la resolución general 61/95, definió las pautas básicas a las que debían sujetarse estos regímenes de retención o percepción del impuesto sobre los ingresos brutos por parte de las diversas jurisdicciones.
Esta resolución fue apelada ante la Comisión Plenaria por la provincia de Buenos Aires; de ese recurso se corrió traslado a todas las jurisdicciones, y lo respondieron las de Santiago del Estero, Neuquén, Río Negro, Jujuy y Córdoba. La cuestión fue dirimida por la resolución general 4/96 de ésta Comisión.
Actualmente, rige la RG (CA) 3/2010[80], modificatoria de la resolución general N° 61/ 95, cuyo art. 1º dispone: *"Los regímenes de recaudación (retención, retención bancaria, percepción) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que establezcan las jurisdicciones adheridas al Convenio*

Multilateral del 18.8.77, respecto de los contribuyentes comprendidos en esta norma legal, deberán observar las siguientes pautas:
a) Con relación a regímenes ***de recaudación (retención, retención bancaria y percepción),*** *se sujetarán a las siguientes:*
1. Podrán designar como agentes de ***recaudación*** *a cualquier persona física o jurídica, con independencia de que las mismas se hallen exentas o no alcanzadas por el impuesto sobre los ingresos brutos;*
2. Podrán resultar sujetos pasibles de recaudación aquellos contribuyentes que realicen actividades con ***sustento territorial*** *en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo.*
3. No se podrá incluir como sujetos pasibles de recaudación a aquellos cuyo sustento territorial y carácter de sujeto pasible, en relación a la jurisdicción que establezca el régimen, se funde en presunciones".
Con respecto a las modificaciones que introduce la norma, con vigencia a partir del 1/5/2010, observamos:
a) la noción de "regímenes de recaudación" inclusivo de tres tipos de regímenes diferentes: los de retención, retención bancaria y percepción.
Al respecto, coincidimos[81] en la insuficiencia normativa general, y de la Comisión Arbitral, en particular, respecto a las limitaciones que debería contener la aplicación de estos regímenes, convalidando de alguna forma el abuso que de estos instrumentos hacen las jurisdicciones provinciales de nuestro país, al encontrar la veta perfecta para aumentar velozmente la recaudación sin necesidad de salir a inspeccionar ni a determinar la correcta liquidación del impuesto.
b) Se introduce el requisito de que el "sustento territorial" no puede basarse en presunciones, aspecto obvio, pero evidentemente necesario ante los abusos de muchas jurisdicciones de incluir a sujetos pasibles sin efectivamente comprobarse el ejercicio de la actividad en éstas.
En conclusión, los regímenes de retención y percepción deben adecuarse al marco jurídico impuesto por las normas constitucionales y las leyes de carácter nacional a las cuales los fiscos se hallan adheridos. De esta forma, la designación de agentes de retención o percepción, así como las operaciones pasibles, deben guardar relación de causalidad con el hecho imponible atribuible a la respectiva jurisdicción, es decir, deben receptan el principio de territorialidad, en lugar de infringir sus propias normas y las de los órganos del convenio multilateral.
A su vez, recordemos que es norma establecida y generalmente aceptada que el derecho de cada uno termina donde empiezan los derechos de los demás. Esta regla de buena convivencia, aplicada a las potestades tributarias de las jurisdicciones que componen nuestro país, significa que el derecho a percibir tributos de cada provincia termina donde empiezan los derechos de las demás provincias para exigir los suyos, y los derechos de los contribuyentes para no pagar más que lo que efectivamente les corresponde.
Los sujetos afectados por las situaciones que hemos calificado de antijurídicas deberían disponer de acción para el pertinente reclamo. A ese respecto, a primera vista, parece como indudable la acción de repetición y/o la solicitud del certificado de no retención ante la propia administración. Así, el sujeto a quien se le haya retenido cuando no correspondía, o en una medida superior a la debida, podrá reclamar que el fisco le devuelva las sumas cobradas sin causa, o que las acredite a cuenta de futuras obligaciones.
Si no obtuviera respuesta en dicho ámbito, la segunda instancia será la judicial. Al respecto cabe traer a colación dos importantes decisorios que han intentando restringir la aplicación de esta nueva modalidad recaudatoria sin causa, y son solo el comienzo de los cambios que se requieren en esta feroz vorágine recaudatoria.
1. El caso "***SA Importadora y Exportadora de la Patagonia***"[82], donde el Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires, resuelve, por unanimidad, hacer lugar a la queja y al recurso de inconstitucionalidad interpuestos por la empresa, por los que se controvierte la legitimidad de los regímenes de retención del impuesto sobre los ingresos brutos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires aplicados sobre las ventas pagadas con tickets y tarjetas de crédito o de débito, tomando como base imponible el total país, y no, como correspondería, la base atribuible a la aludida jurisdicción. Y, se ordena a la Administración Fiscal que disponga los

medios para que a la actora no se le efectúen más retenciones en la fuente hasta tanto haya aplicado, repetido, o agotado en el modo a que hubiere lugar, la totalidad del saldo a favor que detenta a la fecha en el impuesto sobre los ingresos brutos.
2. El reciente fallo "***Microglobal Argentina SA c/Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires***"**,** del 29 de junio de 2010, donde el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Nº 1 de La Plata, resuelve hacer lugar a la medida cautelar interpuesta por la empresa, ordenando a la Agencia de Recaudación de Buenos Aires (ARBA) a que expida los certificados de exclusión requeridos por el contribuyente en sede administrativa o en su defecto hasta que se cancele mediante la imputación correspondiente el saldo a favor respecto del impuesto sobre los ingresos brutos que la firma actora mantiene con el fisco provincial, como consecuencia de la amputación por la *acumulación de regímenes (percepción en las compras e importaciones de mercaderías, retenciones en las cobranzas y nuevamente retenciones bancarias al depositar los cheque de la cobranzas).*
En ambos decisorios los jueces preopinantes, concluyeron que por esta mecánica, se instituye para determinados contribuyentes, una suerte de **empréstito forzoso** al convertirlos en prestamistas obligados y crecientes al Fisco local de saldos a su favor en el impuesto sobre los ingresos brutos que, de mantenerse la distribución territorial de los gastos e ingresos —criterios de distribución de la base imponible en el régimen general del convenio multilateral—, no se podrán aplicar a obligaciones futuras por el impuesto de marras (…). Es decir, que de mantenerse la situación actual, los perjuicios irrogados podrían tornarse irreversibles, o bien, de difícil reparación ulterior...
Por lo demás, aunque se viera en las retenciones practicadas ingresos fiscales sujetos a posterior devolución, tal mecanismo, en los hechos, independientemente del nomen iuris utilizado, importaría instituir un verdadero empréstito forzoso de naturaleza tributaria, lo que hubiera obligado a sancionarlo a través de ley formal, regulando pormenorizadamente todos sus presupuestos, conforme se deriva de lo consagrado en el art. 75, incs. 4º y 7º de la Constitución nacional, y de los respectivos Códigos fiscales.
Por último, ante presentaciones efectuadas por contribuyentes, la Comisión Arbitral se ha declarado incompetente: sostuvo que se trataba de cuestiones extrañas a la problemática del convenio multilateral, y propia del ámbito local de las jurisdicciones.
Sobre este aspecto corresponde señalar que la competencia de ese organismo nace si se configura un caso concreto y si quien resulte comprometido en él efectúa la pertinente presentación. Un caso concreto se configura si un fisco dicta resolución determinativa, o si se acredita la existencia de opiniones divergentes de más de un fisco acerca de una misma situación fiscal comprendida en el convenio. Ninguna de estas dos formas se configura, atento la naturaleza y la entidad de la retención.
Ello lleva a concluir que los sujetos afectados por la situación antes descripta carecen de acción ante los organismos del convenio multilateral: quedan reducidos a reclamar la repetición o la imputación en el ámbito local exclusivamente.

4.1.2. CUANTÍA DE LA RETENCION O PERCEPCION A PRACTICAR[83]

Este aspecto, el de la medida de la retención o percepción, es otro de los problemas que se plantean, particularmente para el caso de contribuyentes comprendidos en el convenio multilateral, y dentro de éstos, principalmente respecto a aquéllos alcanzados por el “Régimen General” (artículos 2 a 5 y 14), que distribuye la materia imponible en base a coeficientes de gastos e ingresos extraídos del último balance cerrado en el año calendario anterior, o de éste en el caso de no existir obligación de practicar balances comerciales (artículo 5º). Aunque también incide – en menor medida – en los casos sometidos a “Regímenes Especiales”, cuando por las particularidades del caso el mismo deba ser complementado con los principios del régimen general.
En principio, habrá que considerar lo establecido, con relación a los regímenes de retención, por la citada resolución general 3/2010 de la Comisión Arbitral (art. 1°, inc.b], punto 1): "*respecto de contribuyentes comprendidos en el régimen general del convenio multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención sólo hasta el 50% del mismo o, alternativamente, podrá aplicar una alícuota de retención que equivalga hasta el*

50% de la que corresponda a la actividad gravada".
El punto 2 del mismo art. 1°, inc. b), establece: "*respecto de contribuyentes comprendidos en regímenes especiales del convenio multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención la proporción de base imponible que de acuerdo con los mismos, le corresponda*".
Por último, el punto 3 de aquel art. 1°, inc. b), determina: "*la alícuota de la retención no podrá exceder a la que, de acuerdo con la legislación vigente en cada jurisdicción, corresponda aplicar a la actividad del sujeto retenido según la naturaleza de los ingresos brutos sometidos a la misma*".
En función de estas pautas fijadas por la Comisión Arbitral, observamos que varias jurisdicciones provinciales[84], no dan cumplimiento en su legislación a tales pautas, es decir, no efectúan distinción alguna entre contribuyentes locales y de convenio multilateral, al establecer la base imponible sujeta a retención.

Régimen General

Suponemos que la razón por la cual los órganos de convenio ordenan retener sobre el 50% es seguramente por ser éste el porcentaje que el art. 2°, inc. b), del convenio atribuye a la jurisdicción de la que provengan los ingresos. Sin embargo, nada indica que en una operación determinada, por el solo hecho de celebrarse con un contribuyente de una provincia, los ingresos deben atribuirse a ésta.
En primer lugar, y sobre todo en el régimen general, el convenio no distribuye ingresos operación por operación, sino ejercicio por ejercicio. Más precisamente, los ingresos brutos de un ejercicio se atribuirán a las distintas jurisdicciones donde se actúe, sobre la base del coeficiente de ingresos y de gastos que surja del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior, o de dicho año, si el sujeto no está obligado a practicar balances.
De tal manera, bien puede resultar que el importe a retener (alícuota por la mitad del monto a pagarse) exceda el importe a tributar por el sujeto retenido a la provincia para la que se retiene, en la posición de la que se trate, o, incluso, en el año completo. Se configurará allí – inevitablemente- una retención en exceso, que obligará al sujeto retenido a solicitar una repetición o a efectuar una imputación a futuras posiciones – o incluso ejercicios- con el consiguiente perjuicio financiero y dispendio de las actividades oficial y privada.
En segundo lugar, los ingresos de un contribuyente ligado tributariamente a una jurisdicción, por aplicación del convenio multilateral, aun cuando provengan de una operación celebrada con un contribuyente de esa jurisdicción, que actúe como agente de retención, no por ello resultarán necesariamente atribuidos a ella (por ejemplo: un comerciante de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que opera en varias jurisdicciones, concierta una operación de venta con su cliente cuya sede está ubicada en Santa Fe, pero efectúa la entrega de los bienes en la Provincia de Buenos Aires, donde a su vez posee sustento territorial, puede originar que ambas jurisdicciones pretendan practicar la retención, cuando en realidad el ingreso es atribuible sólo a una de ellas).
De ahí que la retención que la norma impone resultará infundada y carente de causa; con el agravante que en esta hipótesis el sujeto a ser retenido no tendrá forma de evitar la retención, dado que, aun cuando en otra medida, es contribuyente de la provincia con aplicación del convenio multilateral.
Una de las soluciones a este problema sería plantear que la base sobre la cual se efectúe la retención guarde relación con el monto imponible de la jurisdicción. Sin embargo esta propuesta puede implicar una imposibilidad práctica, pues el agente de retención deberá efectuar una liquidación particular a cada retenido, que contemple la base imponible atribuible por el convenio a la jurisdicción que establezca el régimen por ese contribuyente.

Régimen Especial

Cuando se trate de contribuyentes cuya actividad encuadre en alguno de los regímenes especiales contenidos en los arts. 6° a 13 del convenio, nuestro reparo es significativamente menor, siempre y cuando se respete lo dispuesto por la resolución general mencionada. Porque allí hay, en principio, mayor grado de certeza en cuanto a la magnitud de la base imponible atribuida a cada jurisdicción, y porque la mecánica de estos regímenes hace que cada operación, cada ingreso, tenga de manera instantánea una atribución que deriva directamente del texto

normativo, sin depender -como en el caso del régimen general- de un coeficiente que debe elaborar cada sujeto y, por lo tanto, es desconocido para el agente de retención, o de situaciones fácticas que -aun cuando las conozca- no puede sortear, dado que su norma no se lo permite.
Sin embargo, ello es válido sólo en abstracto. En la práctica, pueden plantearse situaciones dudosas tanto para el agente de retención como para el sujeto retenido.
En primer lugar, por ejemplo, en el caso de servicios profesionales, el agente de retención puede no tener por qué ni cómo saber si el profesional que ha consultado es local o de otra jurisdicción, según el alcance tributario del concepto. En segundo lugar, puede ocurrir que el sujeto a ser retenido no encuadre ajustada y estrictamente en el régimen especial aparentemente aplicable, sino que ello deba ser complementado por el régimen general. Si esto ocurre se tornan procedentes los reparos que tratamos al analizar el régimen general.

Por último, con relación a la cuantía de la percepción a practicar se deroga el inciso c) del art. 1º de la resolución general 4/96 de la Comisión Plenaria, que disponía: "*c) Las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral podrán exigir que se practiquen <u>percepciones,</u> únicamente cuando el coeficiente del sujeto pasible de las mismas atribuible a dichas jurisdicciones sea igual o superior a 0,1000 (cero coma diez milésimos). A dichos fines, el sujeto pasible de percepción deberá exhibir copia de la última declaración jurada (F. CM05), debidamente intervenida".*
En conclusión, la actual resolución general 3/2010 de la Comisión Arbitral no contiene disposición alguna que regule este aspecto.

5. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

El Convenio debe ser un compendio de normas claras y precisas que permitan aplicarlo uniformemente en todas las jurisdicciones, llevando a su mínima expresión los dispensos interpretativos, manteniendo incólume el principio de seguridad jurídica.
Lamentablemente, a más de 32 años de su vigencia, el caos imperante es una de las consecuencias mas nefastas que enturbian las relaciones fiscos-contribuyentes, la ambigüedad y las soluciones parciales a ciertos casos concretos en nada benefician la aplicación de este importante instrumento, constituyéndose en generadores de innumerables acciones litigiosas.
En virtud de ello hemos intentado elaborar un trabajo acotado a determinados inconvenientes que presenta el desarrollo de la actividad interjurisdiccional, que genere hechos positivos en el intento de soluciones a dichos incordios.
Se podrá estar de acuerdo o en disconformidad con lo expresado en los distintos puntos analizados, pero lo que no se puede permitir es que dudas como las expuestas continúen atormentando el accionar de los sujetos obligados.

Por lo expuesto, conforme las problemáticas analizadas, propiciamos:

A) Que respecto al alcance del concepto "proceso único y económicamente inseparable", que se ha simplificado como controversia entre las teorías desarrolladas por la doctrina denominadas "convenio actividad" o "convenio sujeto", los órganos del convenio tal como lo expresaran en la R (CA) 15/09 tengan presente la solicitud del dictado de una norma general interpretativa. No obstante y hasta tanto ello suceda entendemos que la mejor solución es la plasmada en el proyecto de reforma de convenio del año 1988.

B) Que con relación al viejo problema que ha generado la interpretación del sustento territorial en las llamadas "ventas entre ausentes", se tenga presente:

b.1.) que en el caso de ejercicio de la actividad a través de medios electrónicos, los gastos que deben otorgar sustento territorial, inclusive a este tipo de operaciones, deben ser los basados en las erogaciones del vendedor, por tanto, la Comisión Arbitral debería eliminar la ficción creada mediante resolución general interpretativa (CA) 83/02;
b.2.) que en cuanto a la temporalidad entre gastos e ingresos, es relevante que se defina por parte de los órganos de convenio cual es el período de vigencia o efectividad de un gasto para brindar

sustento territorial, pudiendo ser una pauta el período fiscal anual, o bien, receptar la interpretación del art. 2º del proyecto de reforma de convenio multilateral del año 1988, el cual prevé que la inexistencia de gastos durante dos ejercicios consecutivos determinará el cese automático de la atribución de ingresos.

C) Que respecto de los distintos regímenes de retención, percepción y recaudación establecidos por las jurisdicciones locales, se propone:
c.1.) Que se promueva la derogación del régimen de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre acreditaciones bancarias por ser un impuesto provincial análogo al nacional coparticipable de la ley 25413. No obstante, como nada nos hace presumir que los fiscos provinciales renuncien a su aplicación, por lo menos en el corto plazo, en este aspecto entendemos que deviene imprescindible que sean revisados en sus aspectos sustanciales, para que se ajusten al marco jurídico consagrado por las normas constitucionales, la ley de coparticipación federal de impuestos y al convenio multilateral, normas, éstas últimas, a las que todos los fiscos se hallan adheridos. A su vez, en su implantación, deben respetarse los principios –legalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad, proporcionalidad, etc.- fundamentales que rigen en materia tributaria;
c.2.) Que la designación de agentes de retención o percepción, así como las operaciones pasibles, guarden relación de causalidad con el hecho imponible atribuible a la respectiva jurisdicción. Así, desde el punto de vista legal, propiciamos la aplicación de retenciones o percepciones en la fuente, siempre que no superen el impuesto correspondiente a la base imponible efectivamente atribuible por el Convenio (según el coeficiente de atribución de la provincia).
c.3.) Que ante la necesidad de unificación de normas de los distintos fiscos sobre el tema y a fin de evitar la superposición de regímenes de retención y percepción vigentes, los respectivos órganos de aplicación del convenio deberían dictar normas claras y precisas al respecto, retomando las pautas que originalmente estuvieron vigentes a través de la resolución general (CA) 61/95.
c.4.) Que deben establecerse mecanismos que eviten los pagos en exceso o, en su caso, se proceda a su compensación automática o devolución en forma simple y rápida, de lo contrario esta mecánica, se convierte en un **empréstito forzoso** al convertir a determinados sujetos en prestamistas obligados y crecientes al Fisco local de saldos a su favor en el impuesto sobre los ingresos brutos.

---

[1] BULIT GOÑI, Enrique: *Convenio multilateral*, Ed. Depalma, 1992, p. 12.
[2] Punto elaborado con la colaboración de la Dra. Matich, Cecilia.
[3] Publicada en el Boletín Oficial del 10/2/1978.
[4] ALTHABE, Mario E.: *El impuesto a los ingresos brutos*, Editorial la ley, 1983, p. 106.
[5] ALEGRE, Fernando G., OLALLA DE LABRA, Andrés y CHICOLINO, Ricardo M.: “Convenio Multilateral: Convenio Sujeto O Convenio Actividad”, Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E.), t. XXX, diciembre 2009, p. 1170
[6] ALTHABE, Mario E., ob. cit. en nota 4, p. 105
[7] ALTHABE, Mario E., ob. cit. en nota 4, p. 103.
[8] MATARRELLI, Carlos y MATARRELLI, Enrique: “Algunos problemas interpretativos del convenio multilateral”, La información, T. XLIV, noviembre 1981, p. 970
[9] ZICCARDI, Horacio: "Aspectos controvertidos del Convenio Multilateral", Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E.), t. II, p. 134.
[10] ALTHABE, Mario E., ob. cit. en nota 4, p. 106.
[11] BALLESTEROS, E.: Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E.), t. II, p. 130, citado por ERREPAR Impuestos comentados II, p. 501001.
[12] ALTHABE, Mario E. y SANELLI, Alejandra P., *El Convenio Multilateral*, Ed. La Ley, 2001, p. 19.
[13] ALEGRE, Fernando G., OLALLA DE LABRA, Andrés y CHICOLINO, Ricardo M., ob. cit. en nota 5.
[14] GIULIANI FONROUGE, C. y NAVARRINE, S., *Impuesto a los ingresos brutos*, Ed. De palma, Bs. As., 1983, p. 67, citado por ERREPAR Impuestos comentados II, p. 501001
[15] CELDEIRO, E., *Imposición a los consumos*, Ed. La Ley, Bs. As., 1983, p. 78, citado por ERREPAR Impuestos comentados II, p. 501001.
[16] EGÜEZ, Ermosinda: “Convenio Multilateral: análisis crítico del régimen general”, Área III, Tributación, 18º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Editorial Buyatti, Junio 2010, p. 235.
[17] ALTHABE, Mario E., ob. cit. en nota 4, p. 103.
[18] MATARRELLI, Carlos y MATARRELLI, Enrique, ob. cit. en nota 8, p. 971.

[19] ALTHABE, Mario E., ob. cit. en nota 4, p. 104.
[20] ALTHABE, Mario E., ob. cit. en nota 4, p. 106.
[21] Pues, como expusiéramos en el punto que precede, luego modifica su opinión.
[22] VICCHI, Juan Carlos: "¿Convenio sujeto o convenio actividad?, Impuestos, XLIII-B, p. 1184, citado por ERREPAR Impuestos comentados II, p. 501001.
[23] BULIT GOÑI, Enrique: "El Convenio Multilateral ¿se aplica a contribuyentes o a las actividades que desarrollan?", Revista Rentas, Año IV, N° 2, p. 72 citado por ALEGRE, Fernando G., OLALLA DE LABRA, Andrés y CHICOLINO, Ricardo M., ob. cit. en nota 5.
[24] BULIT GOÑI, Enrique, ob. cit. en nota 1, p. 29.
[25] BULIT GOÑI, Enrique, ob. cit. en nota 1, p. 31.
[26]ALTHABE, Mario E., ob. cit. en nota 4, p. 106.
[27] ALTHABE, Mario E., ob. cit. en nota 4, p. 32/33.
[28] GIULIANI FONROUGE-NAVARRINE*, Impuesto sobre los ingresos brutos*, ed. Depalma, Buenos Aires, 1983, p. 67.
[29] CELDEIRO, Ernesto, *Imposición a los consumos*, ed La Ley, Buenos Aires, 1983, p. 78.
[30] ALTHABE, Mario E., ob. cit. en nota 4, , p. 105
[31] Boletín DGI, vol 1, n' 2, p.18.
[32] ALTHABE, Mario E., ob. cit. en nota 4, p. 109.
[33] BULIT GOÑI, Enrique, ob. cit. en nota 1, p. 37.
[34] XV Jornadas Tributarias, CGCsEcsCF, Errepar comentado.
[35] ALTHABE, Mario E., ob. cit. en nota 4, p. 107.
[36] Expte 1/79, resolución 26/9/1979.
[37] SERRA, Juan Carlos, *Convenio Multilateral – Análisis Integral*, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, 2007, p. 34.
[38] R (CA) Nº 1/3/1985.
[39] SERRA, Juan Carlos, ob. cit. en nota 37
[40] R (CP) 2/85, del 26/9/1985
[41] R (CA) 1/96, del 29/2/1996
[42] R (CA) 3/97, del 16/7/1997
[43] R (CA) 6/98, del 11/6/1998
[44] R (CP) 1/99, del 25/2/1999.
[45] R (CA) 15/05, del 30/3/2005
[46] CHICOLINO, Ricardo y FERNANDEZ, Oscar, *El convenio* multilateral, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, 2006, p. 17.
[47] "SENIPEX S.A. c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires", del 21/4/2009.
[48] "Senipex SA c/CABA", STJ CABA, 15/4/2009.
[49] BULIT GOÑI, Enrique, ob. cit. en nota 1, p. 37.
[50] CHICOLINO, Ricardo y FERNANDEZ, Oscar, ob. cit. en nota 46, p. 12.
[51] SFERCO, José María: "Análisis crítico de los agentes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre acreditaciones bancarias", en: URRESTI, Esteban J. coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2007.
[52] "Caders SA", R. (CA) 9/10/1990, ERREPAR, Imp. Provinciales, t. II.
[53] BULIT GOÑI, Enrique: "Las reformas del convenio multilateral. Breve análisis del régimen aplicable", La información, t. XXXVII, abril 1978, p. 531.
[54] Texto unificado por la Res. Gral (CA) 2/10, art. 16**.**
[55] OTERO, Alejandro: "La cuestión del comercio electrónico en el convenio multilateral", Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E.), t. XXIV, junio 2003, p. 523.
[56] OTERO, Alejandro, ob. cit. en nota 55.
[57] DURÁN, Juan Manuel, CARNOTA, Hernán Federico y ROSSI, Horacio: "Operaciones entre ausentes en el convenio multilateral", editorial La ley, IMP2010-8, p. 39.
[58] OTERO, Alejandro, ob. cit. en nota 55.
[59] R (CA) 30/2010.
[60] DURÁN, Juan Manuel, CARNOTA, Hernán Federico y ROSSI, Horacio, ob. cit. en nota 57.
[61] ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia: "El régimen de recaudación sobre acreditaciones bancarias y su desvinculación del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos", XXXVIII Jornadas Tributarias, Mar del Plata, Noviembre 2008, Organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires. Trabajo premiado como el mejor de la comisión Nº 2 y publicado en Editorial La Ley, Revista IMPUESTOS Nº 20, p.1607/1631, octubre 2009, Buenos Aires.
[62] SOLER, Osvaldo H. y CARRICA, Enrique D.: "Regímenes de retención y percepción. Vicios que los ilegitiman". LL, Revista Impuestos: 2003-A, 110.
[63] Texto unificado por la Res. Gral (CA) 2/10.
[64] SOLER, Osvaldo H. y CARRICA, Enrique D., ob. cit. en nota 62.
[65] VILLEGAS, Héctor B.: "Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976, p. 253 y ss.
[66] GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C.: *Procedimiento tributario*, Ed. Depalma, Bs As, 1999, p. 209.
[67] SOLER, O. y CARRICA, E., ob. cit. en nota 62.
[68] "Polisur SA", TFN, 10/9/1993.
[69] Fallos: 306-1548, del 18/10/1984.

[70] NUÑEZ, Eduardo J.: “Los regímenes de pagos a cuenta y la recaudación a cualquier costo. El caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, IMP 2008-14 (2° quincena Julio), 1203.
[71] GARCIA VIZCAINO, Catalina: *Derecho Tributario*, Tomo I, 3ra. edición, Bs As, Lexis Nexis Argentina, 2007, p. 522.
[72] Dict. (DATJ-DGI) 24/1979, del 30/7/1979.
[73] LASALA DE SCHMIDT, María Inés: “Regímenes de recaudación sobre acreditaciones bancarias. Potestades tributarias”, IMP 2005-17, 2297.
[74] ALMADA, Lorena M. y MATICH, Cecilia C.: “Aplicación de regímenes de retención a sujetos comprendidos en el convenio multilateral: sus consecuencias”, Periódico Económico Tributario 329, Ed. La Ley, 29 de julio de 2005, p. 1 y ss.
[75] BULIT GOÑI, Enrique G.: “Las retenciones en la fuente en el impuesto sobre los ingresos brutos: problemas relacionados con su alcance territorial y con el Convenio Multilateral”, La Información, tomo LV, mayo 1987, p. 990.
[76] TEIJEIRO, Guillermo O.: “Aplicación de las normas tributarias en el espacio”, en Tratado de Tributación, Tomo I, *Derecho tributario*, Volumen 1, Director Horacio A. García Belsunce, Ed. Astrea, Bs. As., 2003, p. 816.
[77] TEIJEIRO, Guillermo O., ob. cit. en nota 76, p. 820.
[78] JARACH, Dino: "Impuesto a los ingresos brutos", Ed. Cima, p. 107, citado por SFERCO, José: “Consideraciones jurídicas sobre novedosos regímenes de recaudación provinciales”, Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E.), t.XXIV, enero 2003, p. 20.
[79] ALMADA, Lorena M. y MATICH, Cecilia C., ob. cit. en nota 74.
[80] Pues fue rechazada la impugnación de provincia de Buenos Aires –Res. (CA) 28/2010-
[81] CORONEL, María Silvia: “Una Argentina Federal… ¿O sálvese quien pueda?”, trabajo presentado en las Octavas Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales, Laborales y Agropecuarias, Rosario, septiembre de 2010.
[82] 12 de noviembre de 2008.
[83] ALMADA, Lorena M. y MATICH, Cecilia C., ob. cit. en nota 74.
[84] Tales como las provincias de Buenos Aires, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el Chaco, La Pampa, Misiones, Tierra del Fuego y Tucumán.

X L
JORNADAS TRIBUTARIAS

CIUDAD DE MAR DEL PLATA, 17, 18 Y 19 DE NOVIEMBRE DE 2010.

TRABAJOS PRESENTADOS
EN LA COMISIÓN Nº 2

Titulo del Trabajo
La atribución de los ingresos en las operaciones entre ausentes.

Autor/es
Dr. Sebastián M. Domínguez

INDICE

I. Introducción..... 3
II. El sustento territorial……..... 4
III. Las operaciones entre ausentes y el convenio multilateral..... 5
IV. La atracción de los gastos a los ingresos..... 7
IV. 1. ¿Deben considerarse las características del gasto?..... 8
IV. 2. ¿Se puede atribuir un gasto realizado en una Jurisdicción a otra u otras Jurisdicciones?.....10
IV. 3. ¿Por cuánto tiempo atraen los gastos a los ingresos?..... 11
V. La demostración del medio utilizado para concertar la operación…… 13
VI. La realidad económica…….....14
VII. El domicilio del adquirente..... 15
VII.1. Definición …… 15
VII.2. Casos Concretos …… 18
VII.2.a. Vinculados a bienes …….. 18
VII.2.b. Vinculados a servicios …….. 23
VII.2.c. Resumen……24
VIII. Las transacciones por medios electrónicos…….. 25
IV. La consulta vinculante…… 30
X. Conclusiones y Recomendaciones..... 31

I. INTRODUCCION

El Convenio Multilateral del 18/08/1977 fue creado con el acuerdo de todas las Jurisdicciones del país –las 23 Provincias y la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires-.

El objetivo del mismo fue y es, evitar la doble o múltiple imposición interprovincial en lo que respecta al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, aplicándose también a los impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo creado por los Municipios, comunas o entes locales que recaen sobre actividades comerciales -conforme art. 35 del Convenio-.

No nos caben dudas de que el Convenio es una herramienta válida y muy importante, ya que entendemos que si no se contara con la misma, los problemas serían aún mayores a los que se generan actualmente por la falta de definiciones expresas y claras.

Pero tampoco debemos perder de vista que el Convenio fue firmado hace más de 30 años y desde ese momento no ha sido modificado, no se ha adaptado no sólo a la nueva realidad económica y a la forma de hacer negocios, sino tampoco a la experiencia que se ha recogido en su aplicación.

Y esa es una asignatura pendiente por parte de las Jurisdicciones adheridas. Resulta habitual que en el campo tributario existan controversias entre el o los fiscos y los contribuyentes, pero esas controversias deben servir de base para modificar la legislación, para hacerla más clara, para brindar una mayor certeza.

Algunos de los problemas -muy bien expuestos en el Informe del Relator de la Comisión[1]- son: la aplicación del criterio “convenio sujeto” o “convenio actividad”, la aplicación del protocolo adicional, el criterio del sustento territorial, la atribución de los ingresos en las operaciones entre ausentes y entre presentes, falta de claridad respecto de determinados gastos que podrían encuadrar como no computables, otros vinculados a los regímenes especiales, etc.

Y estos problemas que surgen por la aplicación de distintos criterios de interpretación, en muchas ocasiones, obligan a los contribuyentes que ya tributaron el impuesto en una Jurisdicción, a tributarlo nuevamente en otra. Si bien existe el mecanismo del Protocolo Adicional[2], por su prácticamente nula aplicación, finalmente los contribuyentes deben pagar nuevamente y repetir lo abonado en otra Jurisdicción ocasionándoles todos los perjuicios del caso.

Esta situación, atenta contra la seguridad jurídica, a la cual la Corte Suprema de Justicia de la Nación le ha reconocido jerarquía constitucional[3].

Tiene dicho Villegas[4], respecto de este principio, que *“El contenido del principio está dado por tres aspectos fundamentales, que son la confiabilidad, la certeza y la interdicción de la arbitrariedad”.*
Por su parte, Soler[5] resumen en pocas palabras cuál es la esencia del principio: *“El principio de seguridad jurídica, en materia tributaria, podría definirse como la pretensión de todo contribuyente o responsable de saber a qué atenerse en su relación con el Fisco.”*

En dicho contexto, entendemos que resulta necesario establecer en forma clara e indubitable o, por lo menos, con un alto grado de certeza, los criterios sobre los que habitualmente versan las discusiones Fiscos – Contribuyentes, logrando así que los éstos últimos puedan determinar cuál es la base imponible de cada Jurisdicción en la que desarrollan sus actividades y tributar el impuesto correspondiente..

En el presente trabajo, nos abocaremos al estudio de la atribución de los ingresos en el caso de las operaciones que se concierten a través de los medios mencionados en el último párrafo del art. 1° del Convenio.

II. EL SUSTENTO TERRITORIAL

El hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad en una Jurisdicción determinada, es decir, en un territorio delimitado.

La base imponible son los ingresos brutos y el Período Fiscal es, en todas las Jurisdicciones, el año calendario.

El Convenio Multilateral se aplica cuando un mismo sujeto realiza actividades en dos o más jurisdicciones y que, por provenir de un proceso único y económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas.

El objetivo del mismo es evitar la doble o múltiple imposición y éste se logra a través de la distribución de la base imponible entre las distintas jurisdicciones en las que el contribuyente ejerce actividad.

Por otro lado, cada Jurisdicción decidirá que tratamiento le dará a la base imponible que le corresponde, definiendo así su no gravabilidad, gravabilidad, exención, alícuota, etc.. Es decir, determinará el tratamiento tributario que disponga sobre la proporción de la base imponible asignada.

Ahora bien, para que un ingreso esté gravado en una Jurisdicción necesariamente debe haberse desarrollado actividad en la misma.

Horacio A. García Belsunce[6] expresa que el sustento territorial es un Principio Jurídico de la Tributación y que: *"Adquiere relevancia en materia de gravámenes locales, dado que los fiscos sólo pueden gravar los hechos o las situaciones económicas realizadas, localizadas o producidas dentro del ámbito propio de su jurisdicción, a diferencia de los que ocurre con los nacionales"*.

En el mismo sentido se expresa Bulit Goñi[7]: *"Ningún fisco puede aplicar el gravamen a quien no haya ejercido actividad lucrativa en forma efectiva dentro de su territorio, pues tal es el requisito establecido por su propia ley impositiva; y el Convenio Multilateral no será de aplicación en tal supuesto, pues sólo entra a jugar cuando la situación resulte gravable por la ley local."*

Es decir, claramente surge que si el sujeto no realiza actividad en el ámbito del territorio de la Jurisdicción, no existirá sustento territorial, las operaciones no estarán gravadas en la misma y no podrá atribuirse a ésta base imponible.

III. LAS OPERACIONES ENTRE AUSENTES Y EL CONVENIO MULTILATERAL

El Convenio Multilateral[8], se refiere a las operaciones entre ausentes en el último párrafo del Art. 1° y en el inciso b) in fine del Art. 2°.

Estas disposiciones se aplican en la medida que se den determinadas condiciones:

1) Que se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, ya sean computables o no conforme el art. 3°.

2) Que los gastos estén vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción.

3) Que se utilice cualquier medio para formalizar la operación que origina el ingreso, detallando una serie de medios en forma enunciativa, no taxativa: correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.

Dino Jarach[9] entendía respecto a la incorporación de las operaciones entre ausentes al Convenio: *"Es un nuevo punto de vista de indudable beneficio para resolver el problema de vinculación del hecho imponible y merece ser destacado como una solución más que el Convenio pone a disposición del intérprete sin sustituir los principios ya existentes."*

Sin embargo, con el paso de los años, se ha observado que por falta de definiciones expresas, se ha convertido en otra fuente de conflictos entre los contribuyentes y los Fiscos provinciales.

En tanto, Bulit Goñi -en 1978- enunciaba las pautas que él entiende generales de atribución de la materia imponible en tres pasos[10]:

1. *Antes que nada, y con carácter excluyente, debe determinarse si quien obtiene los ingresos ha realizado gastos de cualquier naturaleza en la jurisdicción del adquirente; porque si no, las actividades que originan aquellos no están alcanzadas por el Convenio por falta de sustento territorial (articulo 1° in fine).*
2. *Luego habrá que establecer si la forma en que se han desarrollado los hechos permiten una aplicación adecuada de las normas sobre domicilio contenidas en la legislación de fondo; es decir, si no implican un menoscabo ostensible de la realidad económica a favor de la prevalencia de la formalidad jurídica;*
3. *Cuando así ocurra, deberán tomarse en cuenta las motivaciones que inspiraron al Convenio, las que, aunque pueda discreparse con ellas, han tenido el claro propósito de desplazar base imponible hacia jurisdicciones que habitualmente son adquirentes más que productoras de bienes, obras o servicios.*

Conforme el texto del Convenio, entendemos que se crea una presunción legal denominada *"jure et de jure"*, es decir, una presunción que no admite prueba en contrario.

Sin embargo, como veremos más adelante, autorizada doctrina[11] al analizar la Resolución de la Comisión Plenaria en el caso concreto MARITIMA CALLACO S.R.L. indica que al resolver la Comisión en el sentido que lo hace *"la presunción de derecho no tendría tal naturaleza, pudiendo demostrarse, por el contrario, que la atribución de los ingresos para el supuesto de operaciones entre ausentes no siempre se corresponde con el domicilio del comprador, cuando se demuestra fehacientemente que el sustento territorial de la actividad del contribuyente tiene mayor peso en otras jurisdicciones que en la correspondiente al adquirente"*

Es decir, a criterio de la Comisión Plenaria no estaríamos ante un presunción *"jure et de jure"* sino *"juris tantum"*, presunción que admite prueba en contrario.

Una pregunta que surge al analizar este tipo de operaciones es si el Convenio Multilateral encuadra a las mismas como "Contrato entre Ausentes".

Para definir a qué se denomina "Contrato entre Ausentes" debemos recurrir a la legislación de fondo.

Así, el Artículo 1147 del Código Civil establece que *"entre personas ausentes el consentimiento puede manifestarse por medio de agentes o correspondencia epistolar"*.

Por su parte, Borda, al referirse a la compra venta entre ausentes, indica[12]: *"Cuando el contrato se celebra entre presentes el acuerdo se perfecciona en el mismo momento en que la proposición de una de las partes es aceptada por la otra. Pero la cuestión se complica cuando se trata de contratos entre ausentes: ¿en qué momento queda perfeccionada la venta?* Y continúa luego: *"…El sistema seguido por nuestro Código sobre este punto no resulta claro, mientras el art. 1154 dispone que la aceptación sólo hace perfecto el contrato desde que ella se hubiera mandado al proponente, el artículo siguiente establece que el aceptante de la oferta puede retractar su aceptación hasta que ella haya llegado al conocimiento del proponente; es decir, que mientras el primero adopta el sistema de expedición, el último aparece adoptar el de la cognición".*

Sintetizando, en AMBEST S.A.[13] la Comisión Arbitral expresa: *"… cuando los contratos se realizan entre presentes, el acuerdo se perfecciona en el momento en que la proposición de uno de los contratantes es aceptada por el otro, mientras que los contratos u operaciones entre ausentes ocurren en aquellas hipótesis en las que entre la oferta y su aceptación transcurre un tiempo, que puede ser más o menos prolongado pero no inmediato, es decir, que en un momento se produce la oferta de contratación y en otro distinto, la aceptación de dicha oferta."*

En consecuencia, en nuestra opinión el último párrafo del artículo 1, entendemos que no se refiere a los "Contratos entre Ausentes" sino a las operaciones entre ausentes, es decir, operaciones que se acuerdan en el mismo momento pero estando las partes en lugares distintos y contactándose por distintos medios (teléfono, fax, teletipo, etc.) y que incluso comprende al contacto "diferido" al utilizar correspondencia.

Sin embargo, profundizando aún más la Comisión Arbitral, en el mismo caso AMBEST S.A.[14] citado, agregó que el Convenio se limita a decir *""…cualquiera sea el medio*

utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso, correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.". Esta circunstancia permite llegar a una primera conclusión y es que el citado párrafo del artículo 1º se refiere sólo a los medios que se puedan utilizar para la concreción de las operaciones, pudiendo serlo entre ausentes o entre presentes, y como atribuir los ingresos provenientes de ellas. Esta afirmación autoriza a sostener que el intérprete debe limitarse a analizar, en cada caso particular, si se trató de una operación por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, o eventualmente encuadra en el inelegante "etc.", y no si es entre ausentes o presentes.". Criterio que es ratificado por la Comisión Plenaria al tratar el caso[15].

Posteriormente, en el mismo sentido se expresa la Comisión Arbitral en HONDA MOTOR ARGENTINA S.A.[16].

En consecuencia, las Comisiones parecerían indicar que el último párrafo del art. 1°, también se aplica a las operaciones entre presentes que terminen de ser concertadas a través de alguno de los medios a que se refiere.(vrg firma de un contrato por provisión de bienes en forma presencial y posteriores pedidos vinculados mismo por teléfono).

IV. LA ATRACCIÓN DE LOS GASTOS A LOS INGRESOS

Como se indicó en el Capítulo III para atribuir el ingreso de una operación entre ausentes al domicilio del adquirente, deben existir gastos computables o no computables en la Jurisdicción del domicilio del adquirente.
Entendemos que la disposición es acertada porque los gastos en la Jurisdicción del adquirente denotan actividad del contribuyente en la misma, más allá del tratamiento que el artículo 3° del Convenio le otorgue a los mismos (vrg. Califica como no computables a la compra de materia prima, gastos de propaganda y publicidad, etc.)

Ahora bien, al analizar esta disposición, surgen una serie de interrogantes que deberían despejarse, algunos de los cuales son los siguientes:

V.1 ¿Deben considerarse las características del gasto?

El Convenio no define si un gasto de cualquier característica realizado por el contribuyente en una Jurisdicción, atraerá al ingreso de las operaciones concertadas por alguno de los medios mencionados en el último párrafo del art. 1°, como así tampoco, si el mismo debe ser significativo, si debe relacionarse en forma directa a la actividad interjurisdiccional, etc.

Bulit Goñi indica que[17]: *"tiene que ser un gasto atinente a esa actividad, vinculado a ella, y no cualquier otro gasto"* y en cita 33 indica *"Un ejemplo extremo: si el presidente de la sociedad hace un viaje de turismo a Bariloche y se detiene a dormir en La Pampa, no se podrá pretender que ese gasto de hotel dio sustento territorial en dicha jurisdicción a una operación que luego concierte con alguien situado en ella. Tiene que ser un gasto vinculado con la actividad: y puede ser el mismo gasto de hotel si fue parte de su actividad comercial."*

Chicolino y Fernández, expresan que[18]: *"Cabe destacar que también resulta importante considerar la magnitud del gasto y su grado de significatividad respecto de la totalidad de los mismos. En resumen proponemos respetar el principio de la "realidad económica" y considerar si el gasto representa verdaderamente actividad económica en la jurisdicción a la cual se pretende atribuir base imponible, y considerar también si su existencia es un factor determinante para asignar ingresos a la misma."* Y luego agregan en referencia al gasto: *"…pero si el mismo fue realizado en una jurisdicción determinada en forma casual o sin la intención de establecer relaciones comerciales que posibilitaran la obtención o generación de actividades en la misma, en función de su magnitud podría desestimarse su consideración a los fines del Convenio Multilateral."*

Respecto de la entidad de los gastos en una Jurisdicción, la Comisión Arbitral -en CAPEX S.A. [19], HIDROELECTRICA EL CHOCON S.A. [20] y HIDROELECTRICA PIEDRA DEL AGUILA S.A. [21]-, entendió que, si bien los contribuyentes habían realizados algunos gastos como pasajes, estadías, etc. y gastos de correspondencia en la Jurisdicción Mendoza antes del inicio de la prestación, los mismos no tenían la entidad necesaria para otorgar sustento territorial necesario para considerar que fueron consecuencia de la actividad de las empresas realizada en esa Provincia.

Analizando estas Resoluciones, si bien no se hace referencia a si el análisis se centra en el monto de los gastos o en su conexión con el hecho imponible, Althabe[22] cree que *"…la falta de "entidad del gasto" que sostuvo las resoluciones, no hace tanta referencia a la significación cuantitativa del gasto (monto), como a su conexión con el hecho imponible del tributo que se distribuye, esto es la actividad de la empresa que genera gastos"*.

En MONSANTO ARGENTINA S.A.[23], la Comisión Arbitral resolvió que la exigencia de sustento territorial pretende garantizar que se grave a aquel contribuyente que de alguna manera desarrolló actividades que dieron origen al gravamen en la jurisdicción de que se trate. Y que el ejercicio de actividad se pone de manifiesto a través de la realización de algún gasto en la jurisdicción por parte del sujeto, sin que tal requisito deba verificarse para cada uno de los diversos rubros en los que desarrolla actividad, situación que se da en la especie.

En este caso MONSANTO ARGENTINA S.A. había realizado gastos en la Jurisdicción San Luis pero que no se vinculaban a la actividad que generaba los ingresos cuya asignación estaba en discusión. Los gastos se vinculaban a otras divisiones de la empresa. Sin embargo, prosperó la postura de la Provincia de San Luis que sostuvo que se verificaba el sustento territorial dado que los gastos que la firma realizaba por distintos conceptos en la Provincia -regalías, gastos de comercialización, fletes, etc.- eran la resultante del ejercicio de una actividad que constituye el proceso único económicamente inseparable a que se refiere el Convenio Multilateral.

En HONDA MOTOR ARGENTINA S.A. [24], la Comisión Arbitral expresó que los gastos de publicidad y propaganda y otros gastos de escasa significación, aún cuando no tengan por objeto concretar operaciones, tienen una relación directa con la actividad desarrollada en la Jurisdicción, y que por ese hecho genera sustento territorial.

Por su parte, la Comisión Plenaria al tratar el mismo caso[25] expresamente indicó dos cuestiones de suma relevancia:

1) Que el hecho de que los gastos no tengan por objeto concretar operaciones, no significa que no tengan una relación directa con la actividad desarrollada en la jurisdicción, y que se hayan producido por ese hecho, que es la situación prevista en la norma.

2) Que los gastos sean de escasa significación no implica que no puedan ser considerados a los efectos de la existencia de sustento territorial. Cualquiera sea su magnitud evidencian la intención de extender la actividad en la jurisdicción en que se soportan, y ello es suficiente para que su titular se convierta en sujeto tributario de la jurisdicción, con la obligación de aplicar las normas del Convenio Multilateral.

En consecuencia, analizando los casos concretos indicados al inicio se podía indicar que los gastos atraen a los ingresos en la medida que se relacionen en forma directa a la actividad que origina los ingresos, más allá de la cuantía del mismo.

Sin embargo, de acuerdo a la resolución de los casos concretos más cercanos en el tiempo, podríamos indicar que las Comisiones Arbitral y Plenaria han relajados los requisitos y considerarían que aún cuando los gastos no tengan por objeto concretar operaciones se relacionarían directamente con la actividad que genera los ingresos. Asimismo, entenderían que los gastos de escasa significación, también darían lugar al sustento territorial para la Jurisdicción.

Entendemos que resulta conveniente dejar expresamente establecidas las características cualitativas y cuantitativas de los gastos, a los efectos de evitar la aplicación de criterios dispares por parte de los contribuyentes y de los fiscos fiscalizadores.

V.2 ¿Se puede atribuir un gasto realizado en una Jurisdicción a otra u otras Jurisdicciones?

Cuando una empresa inicia una campaña publicitaria puede contratar distintos medios tanto locales como nacionales.

De acuerdo con el avance de las comunicaciones y las nuevas tecnologías, no resulta necesario que una empresa que quiera hacer conocer un producto o servicio en el interior del país, realice publicidad en cada medio local. Y más allá de que pueda hacer puntualmente alguna publicidad local, es muy probable que base la misma en medios de alcance nacional.

Si contrata un medio nacional, la pauta publicitaria se puede acordar en la Jurisdicción donde está la Administración del Medio y las Instalaciones desde donde se transmite (vrg. Ciudad de Buenos Aires) y la publicidad ser observada por los habitantes de las restantes 23 Jurisdicciones.

Esto se aplica para los medios gráficos, audiovisuales y de cualquier tipo, incluso a publicidades en sitios web (vrg de Diarios on line), que puede ser acordada en una Jurisdicción –o incluso en el exterior- pero ser observada en las restantes 23 Jurisdicciones y también fuera del país.

Asimismo, se puede contratar una pauta publicitaria en un Canal de Televisión que está en el exterior y se emite por cable o sistema cerrado en el país. En este caso el gasto será contratado en el exterior pero la publicidad podrá ser observada por todos los habitantes de las distintas Jurisdicciones que estén suscriptos a cableoperadores que exhiban ese Canal del exterior.

El Convenio no hace ninguna mención del tema.

Bulit Goñi[26] indica que si un: *"Contribuyente radicado en Buenos Aires publica un aviso en un diario nacional que se lee en Salta; aunque no se realice en Salta ninguna actividad efectiva para promocionar o vender sus productos, cualquier ingreso que obtenga de una venta realizada a un comprador con domicilio en Salta, caerá dentro del régimen del Convenio Multilateral y esos ingresos deberían ser atribuidos –a efectos de lo establecido por el artículo 2°, inciso b) del Convenio- a la jurisdicción del domicilio del comprador…"*

En sentido contrario, Althabe[27] entiende que si el aviso se publicó en su propia Jurisdicción, aún cuando sea leído en otra jurisdicción y se realice una venta a la misma, el contribuyente seguiría siendo local.

Nuestra opinión es coincidente con la de Enrique Bulit Goñi, ya que entendemos que por más que el servicio de publicidad sea contratado en la Jurisdicción del contribuyente y sea pagado en la misma, el gasto indica una extensión de la actividad del mismo en las otras Jurisdicciones en donde se exhiba. Debe tenerse presente que es muy probable que sujetos de otras Jurisdicciones pretendan comprar bienes o contratar servicios de los que ha tomado conocimiento exclusivamente por la pauta publicitaria.

Sería importante que se establezca un criterio claro acerca de si puede darse el caso que determinados gastos generen, por sus propias características, sustento territorial en todas las Jurisdicciones.

V.3. ¿Por cuánto tiempo atraen los gastos a los ingresos?

El Convenio tampoco define por cuánto tiempo los gastos atraen a los ingresos.

En nuestra opinión, la realización de gastos relevantes en una jurisdicción y que se vinculen a la actividad desarrollada por el contribuyente, no genera *"per se"* y en forma automática un ingreso.

En general, los proyectos de negocios tienen un horizonte en su planificación que abarcan varios años. Por ejemplo, una campaña publicitaria puede ser el inicio para el conocimiento de un producto que tendrá efecto en la mente del intermediario o consumidor por más tiempo quizás que el de la propia campaña.

En consecuencia, entendemos que resultaría razonable considerar que los gastos atraen ingresos más allá de que se hayan realizado en el mismo Período Fiscal.

Respecto del Período Fiscal del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es importante mencionar que las 24 Jurisdicciones adheridas al Convenio establecen que el Período Fiscal es el año calendario. Es decir, existe plena coincidencia.

Analizando el Convenio, surge que el artículo 5° del Convenio establece que para determinar los coeficientes unificados aplicables a un Período Fiscal, se tomarán los ingresos y gastos que surgen del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior, y para el caso de no practicarse balances comerciales, se tomarán los que surjan del año calendario inmediato anterior.

Y que el artículo 14° del Convenio establece que cuando se inicien actividades comprendidas en el régimen general no corresponde aplicar el artículo 5° sino atribuir íntegramente los ingresos a la Jurisdicción donde se ha iniciado la actividad. Entendemos que la realización de gastos en una nueva Jurisdicción, implica el inicio de la actividad en la misma.

Del análisis conjunto de la normativa y de la realidad de las operaciones económicas, sería razonable que no sólo los gastos del Período Fiscal atraigan a los ingresos, sino también los realizados con anterioridad en un margen de tiempo determinado.

Ahora bien, si adoptáramos las bases para determinar los coeficientes unificados que nos indica el Art. 5° se efectuaría una discriminación entre contribuyentes que practican balances comerciales y los que no. Por ejemplo:

a) Una Sociedad Anónima cuyo cierre comercial opera el 31 de enero de cada año, para atribuir un ingreso por una operación entre ausentes de fecha 10/10/2010 debería analizar los gastos que surjan del Balance cerrado al 31/01/2009 –utilizado para determinar los coeficientes unificados aplicables al Período Fiscal 2010- y desde el 01/02/2009 hasta el 10/10/2010.

b) Una empresa unipersonal para atribuir un ingreso por operaciones entre ausentes de fecha 10/10/2010 deberá analizar los gastos que surjan del Balance cerrado al 31/01/2009 –utilizado para determinar los coeficientes unificados aplicables al Período Fiscal 2010- y desde el 01/02/2009 hasta el 10/10/2010.

De esta forma, quienes confeccionan balances comerciales considerarían los gastos de 32 meses y 10 días y los que no lo hacen, solamente de 21 meses y 10 días.

En consecuencia, para no discriminar según el tipo de sujeto, entendemos que deberían considerarse los gastos del Período Fiscal anterior y los corrientes hasta la fecha del ingreso.

Así, para todos los casos, -en el ejemplo citado- se considerarían los gastos de 21 meses y 10 días.

Sobre esta cuestión, Althabe[28] opina que los gastos a considerar son los del Período Fiscal anual, puesto que le parece razonable, equitativo y una buena regla de interpretación.

En cambio el proyecto de modificación del Convenio del año 1988, preveía una modificación al texto de las operaciones entre ausentes incorporando un plazo temporal de dos ejercicios. Así el texto indicaba *"…La inexistencia de dichos gastos, durante dos ejercicios consecutivos determinará el cese automático de la atribución."*

Nos parece una solución razonable ese plazo temporal de dos ejercicios, pero entendemos que con dicha redacción se produciría una situación no buscada que sería la siguiente: una vez que exista un gasto que de lugar al sustento territorial en la Jurisdicción y siempre que se verifiquen ingresos por operaciones entre ausentes que se deban atribuir a la misma, a partir de allí continuará existiendo siempre sustento territorial.

Esto sería así, ya que el propio impuesto que se pague en cada período fiscal será un gasto, en este caso no computable pero gasto al fin, que continuará generando sustento territorial en esa Jurisdicción.

En consecuencia, entendemos que debería incorporarse un plazo de atracción de ingresos de dos Períodos Fiscales pero dejando expresamente indicado que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no es un gasto que pueda generar sustento territorial.

V. LA DEMOSTRACIÓN DEL MEDIO UTILIZADO PARA CONCERTAR LA OPERACIÓN

Una de las cuestiones fundamentales en este tipo de operatoria es la demostración por parte del contribuyente del medio utilizado para concretar las operaciones.

A través del análisis de las resoluciones de la Comisión Arbitral, de la Comisión Plenaria y de los tribunales fiscales y judiciales se observa recurrentemente la orfandad probatoria del medio utilizado en la operación. Y esta orfandad probatoria, hace que en muchas ocasiones, se resuelva que no ha quedado demostrado el medio utilizado en las operaciones entre ausentes y se tratan entonces como operaciones entre presentes o viceversa.

Si la operación se concretó, por ejemplo, por fax, resulta más simple la prueba. Fotocopiando el fax –si es en papel térmico- y/o digitalizándolo y/o imprimiéndolo, se podría guardar para acreditar el medio, ante los diferentes Fiscos.

En cambio, si la misma fue concretada por teléfono, debería instrumentarse un registro por parte del contribuyente. Sería importante que se reglamente las características formales que la Comisión Arbitral entienda que deba tener el registro y las condiciones de registración con el objetivo de otorgar mayor certeza y seguridad jurídica. En este sentio se expresaron las VIII Jornadas Tributarias Provinciales[29] al indicar: *"deben preverse herramientas que orienten a los contribuyentes a dejar registros, al momento de devengar cada operación, que definan el lugar de entrega en el caso de operaciones "entre presentes" o el registro de pedidos en el caso de operaciones "entre ausentes"."*

En cuanto a las operaciones realizadas por medios electrónicos –más adelante emitiremos nuestra opinión al respecto- en algunos casos resultará más simple su prueba (vrg. Almacenamiento electrónico del correo electrónico y/o impresión del mismo) que en otros (vrg. Almacenamiento electrónico y/o impresión de transacciones electrónicas vía sitio web, vía mensaje sms, etc.).

Finalmente, y más allá de las restantes pruebas que puedan ofrecer y producir los contribuyentes -documental, informativa, testimonial, pericial-, entendemos que resulta conveniente dejar expresamente establecidas las características formales de los registros a los efectos de evitar la aplicación de criterios dispares por parte de los contribuyentes y de los fiscos fiscalizadores.

VI. LA REALIDAD ECONÓMICA

El Convenio[30] establece que *"En la atribución de los gastos e ingresos a que se refiere el presente Convenio se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen."*

Hace varios años ya, que las Comisiones Arbitral y Plenaria utilizan el principio de la realidad económica para determinar a qué jurisdicción atribuir los ingresos.

Si bien es una herramienta válida, su utilización a generado y continúa generando inseguridad jurídica.

Esto resulta así, debido a que ante la falta de definición de domicilio del adquirente, en muchas oportunidades los contribuyentes han entendido que se debían asignar los ingresos a una determinada Jurisdicción, posteriormente se han encontrado con Fiscos que con diferentes planteos han reclamado la asignación de los mismos y finalmente han obtenido un resultado adverso ante la Comisión Arbitral y/o Plenaria, sobre todo respecto de cuestiones sumamente opinables tal como se verá más adelante.

La CSJN[31] tiene dicho respecto al principio de la realidad económica de la Ley de Procedimiento Fiscal (Ley 11.683) que si bien no puede desconocerse la importancia del dicho principio, *"su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido puntualmente por las normas legales que regulan específicamente la relación tributaria a riesgo de transgredir el principio de reserva o legalidad y supondría un menoscabo a la seguridad jurídica, a la cual la Corte le ha reconocido jerarquía constitucional e importaría prescindir de la "necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria"*

Es decir, que los Organismos de aplicación del Convenio deberían utilizar el principio de la realidad económica con sumo cuidado ya que, como indica el Tribunal Supremo, pueden verse afectados los principios de legalidad y de seguridad jurídica.

A título de ejemplo, entendemos que la realidad económica sería plenamente aplicable, en los siguientes casos:

1) Una empresa situada en la Jurisdicción “A” contrata vendedores y los envía a una Jurisdicción “B” para que ofrezcan sus productos. Los vendedores, en lugar de tomar los pedidos, le piden a los clientes que realicen los mismos por teléfono a la empresa, con el objetivo de asignar los ingresos a la Jurisdicción “A” por considerar que no hay gastos que generen sustento territorial en la Jurisdicción “B”.

   Aplicando el principio de la realidad económica deberíamos encuadrar esta operación como una operación entre presentes –el vendedor se dirige a la Jurisdicción del comprador y concreta la operación- en lugar de una operación entre ausentes.

2) La misma empresa situada en la Jurisdicción “A” efectúa una venta en su local pero en lugar de entregar la factura al comprador, se la envía por correo simulando que fue una operación entre ausentes. El objetivo es beneficiarse con la asignación del ingreso a otra jurisdicción que aplica una alícuota menor –existe sustento territorial en la Jurisdicción “B” ya que con anterioridad se efectuaron gastos relacionados a la actividad -

   Aplicando el principio de la realidad económica deberíamos encuadrar a la operación como una operación entre presentes y no como una operación entre ausentes.

VII. EL DOMICILIO DEL ADQUIRENTE

VII.1 DEFINICIÓN

Previo a analizar la cuestión del domicilio, debemos indicar que el Convenio le brinda al término adquirente un alcance amplio. Así no sólo es adquirente quien compre un bien sino también, por ejemplo, quien sea el prestatario de un servicio o el locatario de una obra.

Indicado ello, debemos mencionar que la atribución de los ingresos al domicilio del adquirente sólo corresponde ser aplicado a las “operaciones entre ausentes”. Esto ha sido ratificado por la Comisión Arbitral que indicó: *“Dentro del régimen general, no corresponde la atribución de los ingresos (art. 2º inc.b) al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, salvo que se trate de las operaciones concertadas entre ausentes por correspondencia, teléfono, telégrafo, teletipo, etc. (art. 2º inc.b y art. 1º ambos in fine del Convenio Multilateral).”*[32]

El último párrafo del art. 1° y el art. 2° in fine del Convenio, se refieren a atribuir los ingresos de las operaciones entre ausentes a la Jurisdicción donde se encuentra el domicilio del adquirente.

Sin embargo, no define cuál debe entenderse como domicilio del adquirente.

Entendemos que ésta es una presunción legal, *“jure et de jure”*, es decir, una presunción que no admite prueba en contrario. No obstante, como veremos al analizar casos

concretos, en opinión de prestigiosa doctrina, la Comisión Plenaria no le otorgaría esa naturaleza y aplicando el principio de la realidad económica llegaría a otra conclusión.

Podríamos analizar distintas alternativas para la definición de qué domicilio se debe tomar como domicilio del adquirente:

1) Las disposiciones del Código Civil.
2) Las definiciones de domicilio fiscal o tributario de los Códigos Fiscales de las Jurisdicciones.
3) El concepto corriente que nos da el Diccionario.
4) El domicilio desde el punto de vista de las relaciones económicas.

Las disposiciones del Código Civil

Si analizamos la legislación de fondo se puede observar que existen distintos tipos de domicilio:

1) El domicilio real de las personas[33]: que es lugar donde tienen establecido el asiento principal de su residencia y de sus negocios.

2) El domicilio legal[34]: es el lugar donde la ley presume, sin admitir prueba en contra, que una persona reside de manera permanente para el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente. Entre otros:

    a. El domicilio de las corporaciones, establecimientos y asociaciones autorizadas por las leyes o por el Gobierno, es el lugar donde está situada su dirección o administración, si en sus estatutos o en la autorización que se les dio, no tuviesen un domicilio señalado;

    b. Las compañías que tengan muchos establecimientos o sucursales tienen su domicilio especial en el lugar de dichos establecimientos para sólo la ejecución de las obligaciones allí contraídas por los agentes locales de la sociedad;

3) El domicilio especial[35]: las personas en sus contratos pueden elegir un domicilio especial para la ejecución de sus obligaciones.

Las definiciones de domicilio fiscal o tributario de los Códigos Fiscales de las Jurisdicciones.

Por otro lado, las distintas Jurisdicciones firmantes del Convenio, establecen la definición de domicilio fiscal o tributario, en donde no siempre existe coincidencia.

Así, la Ciudad de Buenos Aires toma la definición del Código Civil, otras la del Código Civil con ajustes (vrg. Provincia de Buenos Aires, Chubut, Jujuy, Misiones, Salta), otras crean además domicilios tributarios especiales (vrg. Catamarca) y otros directamente no toman la definición del Código Civil, sino que en el marco de sus potestades, definen qué y cual debe ser considerado domicilio fiscal (vrg. Chaco, Corrientes, Entre Ríos, Formosa,

La Pampa, Neuquen, Rio Negro, San Juan, San Luis, Santa Cruz, Santa Fe, Santiago del Estero, Tierra del Fuego, Tucuman).

Asimismo, algunas Jurisdicciones incluso definen el domicilio fiscal electrónico o facultan al Poder Ejecutivo Provincial a establecerlo. (Vrg. Provincia de Buenos Aires, Córdoba, Mendoza, San Juan, San Luis)

El concepto corriente que nos da el Diccionario.

Si recurrimos al Diccionario[36], domicilio significa: 1° acepción: "Morada fija y permanente."; 2° acepción: *"Lugar en que legalmente se considera establecido alguien para el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos."*, 3° acepción *"Casa en que alguien habita o se hospeda."*.

El domicilio desde el punto de vista de las relaciones económicas.

Finalmente, siguiendo este criterio debería considerase el domicilio donde se exterioriza de manera concreta el desarrollo de la actividad económica. En diferentes casos concretos veremos que se entendió que el domicilio era el lugar donde se entregaban los bienes o donde se prestan los servicios.

Sobre la base de todas estas consideraciones, algunas preguntas que nos podemos realizar, son las siguientes:

- Cuál es el domicilio a considerar?
- El domicilio conforme a la legislación de fondo?
- El domicilio fiscal?
- El domicilio desde donde se concreta la contrato?
- El domicilio a donde se va a entregar la mercadería o se va a presentar el servicio?

VII.2 CASOS CONCRETOS

El análisis de los siguientes casos concretos, que se refieren a la atribución de los ingresos y al tema del domicilio, nos ayudará a tener un panorama general de los distintos criterios que han surgido de las Comisiones Arbitral y Plenaria con el paso del tiempo.

Dichos criterios, veremos que en algunos casos son contrapuestos y en otros son coincidentes.

A continuación mencionamos algunos de los mismos, dividiéndolos entre aquellos vinculados a bienes y vinculados a servicios:

VII.2.a. VINCULADOS A BIENES:

CARLOS A. CORVALAN GOÑI[37]

La Comisión Arbitral determinó que cuando se realiza una operación entre ausentes, el flete a cargo del vendedor es un gasto que genera sustento territorial en la Jurisdicción del

comprador. En consecuencia, verificado el sustento territorial en la Jurisdicción del domicilio del comprador a donde se entrega la mercadería, corresponde asignar los ingresos por las operaciones entre ausentes a la misma.

El contribuyente entendía que no había sustento territorial en la Jurisdicción del domicilio del comprador adonde entregaba la mercadería.

BASF ARGENTINA S.A. c/Provincia de Buenos Aires[38]

El Fisco Provincial entendió que debía atenderse a la realidad económica –art.27 del Convenio- y así considerarse la definición de domicilio en el campo tributario, indicando que el mismo es el lugar donde se establece el centro de los intereses, que coincide con el lugar donde el contribuyente entrega la mercadería.

Sin embargo, la Comisión Arbitral expresó que no correspondía aplicar la realidad económica, ya que la tradicional y pacífica doctrina establecía que debía asignarse el ingreso al domicilio del adquirente y que el propio Código Fiscal provincial adoptaba como definición de domicilio fiscal la del Código Civil por lo que la misma era la que debía ser considerada.

Con posterioridad, la Comisión Plenaria[39], ratifica que se trata de operaciones entre ausentes y que corresponde atribuirlas al domicilio del adquirente.

La empresa atribuía los ingresos al domicilio del cliente conforme el Código Civil.

Entonces, podemos indicar que hasta el Caso Concreto BASF ARGENTINA c/Provincia de Buenos Aires, era pacíficamente aceptado que en las operaciones entre ausentes se debían asignar los ingresos al domicilio del adquirente conforme el Código Civil o el domicilio fiscal definido por el Código Fiscal. No correspondía apartarse de este criterio ni aplicarse el principio de la realidad económica.

MARITIMA CHALLACO S.R.L.[40] [41]

Siguiendo el mismo criterio que en BASF ARGENTINA c/Provincia de Buenos Aires, la Comisión Arbitral resolvió que, al tratarse de operaciones entre ausentes, se debían asignar los ingresos al domicilio del adquirente independientemente del lugar de entrega.

Sin embargo, la Comisión Plenaria resolvió que independientemente de las formas en que se concretan las solicitudes de provisión de bienes y/o servicios, debe asignarse el ingreso a la Jurisdicción donde ocurre la vinculación económica entre vendedor-adquirente, es decir, donde se entregan los bienes o se prestan los servicios. En el caso en Tierra del Fuego. Esto teniendo en cuenta el principio de la realidad económica contenido en el art. 27 del Convenio.

De esta forma, la Comisión Plenaria aplicando el principio de la realidad económica, se apartaría de la presunción establecida por el art. 2 inciso b) in fine, descartando el domicilio del adquirente para adoptar el lugar de vinculación económica.

En relación a este criterio que habría adoptado la Comisión Plenaria, Horacio García Belsunce[42] opina que si la interpretación de la Resolución fuera esta: *"…para la Comisión Plenaria, la presunción de derecho que adopta la normativa del Convenio no tendría tal naturaleza, pudiendo demostrarse, por el contrario, que la atribución de los ingresos para el supuesto de operaciones entre ausentes no siempre se corresponde con el domicilio del comprador, cuando como en el caso referido, se demuestra fehacientemente que el sustento territorial de la actividad del contribuyente tiene mayor peso en otras jurisdicciones que en la correspondiente al adquirente."*

La empresa había atribuido los ingresos al domicilio del adquirente de donde había recibido el pedido.

LANTERMO S.A. c/ Dirección de Rentas de la Provincia de Tucuman[43] [44]

La Comisión Arbitral determinó que los ingresos debían atribuirse al domicilio de la sucursal del cliente donde se entregaban los bienes.

Posteriormente, la Comisión Plenaria confirmo la Resolución.

Lantermo S.A. atribuía los ingresos al domicilio del cliente -que estaba en otra Jurisdicción- desde donde se habían realizado pedidos.

HONDA MOTOR DE ARGENTINA S.A.[45] [46]

La Comisión Arbitral expresa que el último párrafo del inciso b) del artículo 2 no hace mención a operaciones entre ausentes sino a medios utilizados para concertar las operaciones. Y que en el caso de concertar las operaciones por esos medios, los ingresos deben atribuirse a la Jurisdicción del domicilio del adquirente, independientemente que el mismo los retire con flete a su cargo del domicilio del vendedor.

Como los clientes de Honda Motor Argentina S.A. van a retirar la mercadería del domicilio del vendedor, la Comisión Arbitral presume que éstos deben haber confirmado previamente la disponibilidad de los bienes, ya que no resulta razonable que envíen el flete si no están seguros de la disponibilidad. Bajo esa presunción, entiende entonces que tienen que haber concertado la venta por uno de los medios indicados.

Posteriormente, la Comisión Plenaria confirmo este criterio.

La empresa había asignado los ingresos a las Jurisdicciones de Ciudad de Buenos Aires y de Provincia de Buenos Aires debido a que eran los lugares de entrega de los bienes.

En este caso, la Comisión Arbitral, indica que el último párrafo del art. 1° del Convenio no se refiere a operaciones entre ausentes, cuando así ha sido tratado y será tratado en resoluciones posteriores tanto por la misma Comisión como por la Comisión Plenaria, como así también por la doctrina.

En consecuencia, la Comisión Arbitral parecería indicar que este último párrafo se aplica a las operaciones entre presentes que terminen de ser concertadas a través de alguno de los medios a que se refiere.(vrg firma de un contrato por provisión de bienes en forma presencial y posteriores pedidos de los mismos por teléfono).

CONECAR S.A.[47]

La Comisión Arbitral determinó que los gastos de fletes desde el domicilio del vendedor al domicilio del comprador –a cargo del primero-, generan sustento territorial en la Jurisdicción del comprador. Como consecuencia de ello, los ingresos por operaciones concertadas por medios electrónicos, deben atribuirse a la Jurisdicción del comprador conforme último párrafo del art. 1°, del inciso b) in fine del art 2° y Resolución General (CA) 83/2002.

La empresa sostenía que las operaciones eran entre ausentes pero que el cliente se encargaba de retirar -con flete a su cargo- los bienes del domicilio de la empresa y además no existía sustento territorial en la Jurisdicción del mismo.

ACCINSA S.A.[48]

La Comisión Arbitral entendió que se trataba de operaciones entre ausentes porque los clientes enviaban pedidos de compras por fax y correos electrónicos. En consecuencia, los ingresos por venta de bienes deben asignarse a la Jurisdicción del domicilio del adquirente sin importar si el adquirente retira la mercadería del domicilio del vendedor que se localiza en otra Jurisdicción.

Es decir, que no importaría a cargo de quien es el flete en el que se traslada la mercadería de un lugar a otro, sino que se cumplan dos requisitos: a) Que la operación se formalice por alguno de los medios indicados (teléfono, fax, telégrafo, etc.); y b) que exista un gasto en la Jurisdicción del adquirente. Verificado esto, los ingresos deben atribuirse a la Jurisdicción del adquirente.

La empresa sostenía que la operatoria era entre presentes y que no correspondían ser consideradas entre ausentes.

VALTRA ARGENTINA TRACTORES S.A.[49]

La Comisión Arbitral resolvió que cuando existe una relación permanente y fluida con el comprador, se tiene la certeza del lugar de donde provienen los ingresos derivados de las ventas, esto es de la Jurisdicción donde está radicado el comprador, más allá de que se trate de operaciones entre ausentes o entre presentes.

Es decir, que ante clientes recurrentes con los cuales se mantiene una estrecha vinculación comercial que se desarrolla por un largo tiempo, la Comisión Arbitral entendería que ya no importa si la operación es entre ausentes o presentes. Deberían asignarse los ingresos a la jurisdicción donde está radicado el comprador, siempre que exista sustento territorial.

La Provincia de Buenos Aires sostenía que eran operaciones entre presentes y debían asignarse los ingresos al lugar de entrega de los bienes que era el domicilio de la concesionaria, desde donde los clientes los retiraban con fletes a su cargo.

ESTISOL S.A.[50]

La Comisión Arbitral resolvió que en el caso de operaciones entre ausentes debe considerarse el domicilio del adquirente donde se produce la entrega de la mercadería, en tanto sea uno de los domicilios del mismo. Pero agrega que aún cuando fueran entre presentes, debería asignarse a la misma dado que ahí se exterioriza de manera concreta el desarrollo de la actividad económica del vendedor, regla que establece el art. 27 del Convenio. Tampoco importaría si los fletes son a cargo de la compradora o vendedora, ya que se conoce perfectamente el destino y entrega de los bienes.

La empresa sostenía que eran operaciones entre presentes y que correspondía asignar los ingresos a la Jurisdicción donde se concertaba y concretaba la operación (Provincia de Buenos Aires y Ciudad de Buenos Aires).

NIDERA S.A.[51]

La Comisión Arbitral indica que tiene dicho que si los productos son vendidos habitualmente y con regularidad a los mismos compradores que tienen sus plantas en otras jurisdicciones, se supone que existe una negociación previa tras la cual se concreta el negocio, es decir, no puede indicarse que son operaciones entre ausentes. Asimismo, expresa que no está probado que las operaciones sean entre ausentes, por lo que corresponde asignar los ingresos al lugar de entrega de los bienes.

A criterio de NIDERA S.A. los ingresos debían atribuirse a la Ciudad de Buenos Aires, debido a que las operaciones en cuestión eran concertadas por vía telefónica o correo electrónico recibido en la oficina central y el domicilio del adquirente era en la Ciudad de Buenos Aires. No correspondía asignarlos a la Jurisdicción de entrega de los bienes.

Obsérvese que en otros casos anteriores, la Comisión Arbitral había indicado en contraposición con esta resolución que:

1) El convenio no hace referencia a operaciones entre ausentes cuando en ésta se refiere a este tipo de operaciones;

2) Que a los efectos de asignar los ingresos no importa si se está frente a operaciones entre ausentes o entre presentes y se deben asignar al lugar de entrega, cuando en esta resolución indica que como no se probó que son operaciones entre ausentes, se debe asignar a ese domicilio. Y la pregunta que surge sería: si se hubiera probado que las operaciones eran entre ausentes, ¿A qué Jurisdicción hubiera correspondido asignar los ingresos?

SANDVIK ARGENTINA S.A.[52]

La Comisión Arbitral entiende que se trata de operaciones entre ausentes y que en consecuencia, los ingresos deben atribuirse al lugar de entrega.

La empresa había atribuido los ingresos al domicilio de la administración del cliente desde donde le habían realizado los pedidos y -entendía- se había perfeccionado la compra.

INTERPACK S.A.[53]

La Comisión Arbitral entiende que existe sustento territorial en la Jurisdicción donde se entrega la mercadería, motivo por el cual al tratarse de una operación entre ausentes, debe atribuirse el ingreso a esa Jurisdicción.

La empresa sostenía que las operaciones habían sido realizadas entre ausentes pero que al no existir sustento territorial en el domicilio del adquirente no correspondían atribuirse los ingresos a esa Jurisdicción.

VII.2.b. VINCULADOS A SERVICIOS:

TESCO CORPORATION SUCURSAL ARGENTINA[54] - [55]

La Comisión Arbitral entendió que deben tomarse para la definición de domicilio otras acepciones fuera de la definición jurídica, como la económica, principio utilizando habitualmente en el ámbito tributario. Así, entiende que cuando se habla de domicilio del adquirente se parte del presupuesto de que ese es el lugar de donde provienen los ingresos, que en el caso particular es aquél de donde se prestan efectivamente los servicios.

La Comisión Plenaria confirmo este criterio.

La empresa había asignado los ingresos al domicilio del adquirente y no al lugar de prestación del servicio.

ESPN SUR S.R.L.[56] - [57]

La Comisión Arbitral resolvió que la empresa prestaba el servicio en la Provincia de Santa Fe porque ahí se utilizaba un decodificador provisto y habilitado por la misma para decodificar la señal que luego era distribuida por los cableoperadores a sus clientes.

En consecuencia, aún tratándose de operaciones entre ausentes, el ingreso debe atribuirse al domicilio del adquirente que tiene dicho que es aquel en que se presta el servicio.

La empresa sostenía que las operaciones eran entre ausentes y que su actividad finalizaba en el momento en que la señal era recepcionada por Telepuerto Internacional Buenos Aires (TIBA) en el nodo que posee en la Ciudad de Buenos Aires. Luego los clientes en Santa Fe bajaban la señal y la distribuían a sus clientes. En consecuencia los

ingresos se atribuían a los domicilios de los clientes en la Ciudad de Buenos Aires que a su vez, poseían sucursales en Santa Fe.

HOTEL INTERNACIONAL IGUAZÚ S.A.[58]

La Comisión Arbitral determinó que el domicilio del adquirente al cual deben atribuirse los ingresos es el lugar real en el cual se cumple el objeto de la obligación, que es la prestación del servicio. Agrega que, en este caso, se sabe que es en Misiones, y no en la jurisdicción donde se encuentra o se domicilia el sujeto que efectúa la comunicación o aquél desde donde se promueve alguna negociación.

La Ciudad de Buenos Aires, pretendía que los ingresos por las operaciones entre ausentes se atribuyan a la Jurisdicción del domicilio del adquirente en la Ciudad de Buenos Aires.

La realidad de la operación, indica que una persona domiciliada en la Ciudad de Buenos Aires que contrata el servicio por alguno de los medios indicados (fax, teléfono, etc.) no tiene domicilio en Misiones, pero sin embargo la Comisión Arbitral al indicar que se debe atribuir al lugar de prestación del servicio, aplicaría una ficción que sería que el cliente se domicilia en el hotel. Respecto de las ficciones, las analizaremos en el Capítulo VIII.

Es decir, al igual que en su momento lo hizo la Comisión Plenaria en MARITIMA CALLACO S.R.L., hay un apartamiento de la presunción “jure et de jure”, sumado a la creación de una ficción que sería que el cliente se domicilia en el hotel.

Creemos que no resulta acertada la opinión de la Comisión y que se debería modificar este criterio ya que se está vulnerando el principio de legalidad y de seguridad jurídica.

VIII.2.c. RESUMEN:

De acuerdo al análisis realizado de la evolución de las resoluciones comentadas, podemos extraer las siguientes conclusiones para el caso de las operaciones que se conciertan por alguno de los medios indicados en el último párrafo del art. 1:

- El flete a cargo del vendedor que se utiliza para enviar los bienes a la Jurisdicción donde está el domicilio del comprador genera sustento territorial a esa Jurisdicción y ahí deben atribuirse los ingresos por las operaciones entre ausentes.

- Se ha dejado de lado el criterio de que el domicilio del adquirente es el civil o fiscal o aquel desde donde se realiza el pedido, en el caso de que los bienes se entreguen en otro domicilio del cliente. Idéntico tratamiento para el caso de los servicios.

- Por aplicación del principio de la realidad económica, el criterio general sería que deben asignarse los ingresos a la Jurisdicción donde se encuentra situado el domicilio del adquirente donde se entregan los bienes o se presta el servicio.

- Incluso se llegaría a descartar el domicilio del adquirente para adoptar el criterio de vinculación económica. Así se podría llegar a atribuir el ingreso a una Jurisdicción donde se entreguen los bienes o se presenten los servicios y el adquirente no tenga domicilio.

- Los ingresos se atribuirían al domicilio del adquirente aún cuando el mismo retire los bienes del domicilio del vendedor e incluso con flete a su cargo.

- No sucedería lo mismo con los ingresos por servicios. Si el adquirente concierta los servicios por uno de los medios previstos en el último párrafo del art. 1° pero el mismo se presta en el domicilio del prestador, los ingresos se asignarían a la Jurisdicción del domicilio de este último.

- En algunos casos se entendió que cuando las operaciones son permanentes con el cliente y se extiende a lo largo del tiempo ya no importa si deben considerarse realizadas entre presentes o entre ausentes, deben atribuirse los ingresos al domicilio del adquirente al cual se destinarán los bienes. Esto, dado que producto de la estrecha relación se conoce con certeza el destino de los mismos.

- En el caso de los servicios, se puede considerar que una empresa ejerce la actividad en la Jurisdicción del cliente, si este último utiliza un equipo provisto por la empresa para recibir ese servicio. (ESPN Sur S.A.)

Entendemos que resulta conveniente que se deje expresamente establecido cuáles son los criterios que se deben aplicar a los efectos de evitar interpretaciones dispares por parte de los contribuyentes y de los fiscos fiscalizadores.

VIII. LAS TRANSACCIONES POR MEDIOS ELECTRÓNICOS

A medida que continúe el proceso de globalización y se profundicen los avances de tecnología y comunicaciones, el comercio electrónico no solo continuará, sino que se incrementará exponencialmente.

Por este motivo, la legislación debe adecuarse rápidamente a estos avances dado que no existen razones para discriminar entre el comercio tradicional de bienes y servicios, respecto de los comercializados por medios electrónicos.

En ese sentido, la Comisión Arbitral dictó la Resolución General 83/2002 con el objeto de interpretar el tratamiento de las transacciones por medios electrónicos.

La misma –hoy Art. 16 de la Resolución General (CA) 2/2010- indica: "*Las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1 del Convenio Multilateral del 18/8/1977.*

A los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2 del Convenio Multilateral del 18/8/1977, se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del

adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella."

Al referirse a esta norma, Serra[59] expresa que: *"Vemos que presupone el hecho de que el vendedor o locador ha efectuado gastos en la Jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario en el momento en que estos últimos formulen su pedido a través de los medios electrónicos, por internet o sistemas similares. Es decir, debemos considerar que la comunicación electrónica genera "gastos" para el receptor de la misma."*

De esta forma la Comisión Arbitral crea una ficción. Establece que cuando una operación se concrete por medios electrónicos, se asume que el vendedor, prestador de servicios o locador de obras, ha realizado en la jurisdicción del comprador, locatario o prestatario un gasto que genera sustento territorial.

La Doctrina ha criticado fuertemente esta Resolución.

Ricardo H. Koss[60] expresó que: *"Atento a que para poder efectuar el pedido, el comprador debe incurrir en los gastos de conexión a la red, consumo de energía eléctrica y amortización de la computadora, la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral ha cometido una "herejía": para poderle atribuir ingresos a la jurisdicción del comprador, ha dictado la resolución general 83/2002…"* para luego agregar: *"…Dicho en otras palabras, en los casos de operaciones efectuadas por Internet, el sustento territorial del vendedor viene dado por los gastos efectuados por el comprador. Cometida la "herejía", la conclusión es obviamente la del caso general: el ingreso se atribuirá a la jurisdicción del domicilio del comprador."*

Horacio A. García Belsunce indicó[61]: *"La Comisión Arbitral al interpretar en forma genérica que el oferente es el sitio de la red, se aparta del sustento territorial, requisito ineludible del presupuesto de hecho del impuesto, por cuando avala la atribución de ejercicio de actividad del sitio de la red en una jurisdicción determinada por la conducta de los adquirentes de bienes o servicios –en los términos de la resolución, el pedido hace presumir de pleno derecho la existencia de gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente-."* Y concluye en forma categórica: *"Esa ficción resulta inadmisible a los efectos de atribuir jurisdicción fiscal a la provincia respectiva por no constituir un nexo territorial suficiente con la actividad del proveedor de bienes o servicios por Internet, domiciliado fuera de dicha provincia."*
En 2003, en el Quinto Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina[62] se expresó: *"En lo que respecta a la imposición sobre los ingresos brutos, si bien resulta atinado el encuadre de las transacciones efectuadas por medios electrónicos -por Internet o sistema similar- en el último párrafo del artículo 1 del Convenio Multilateral del 18/8/1977 ("operaciones entre ausentes"), efectuado por la resolución 83 de la Comisión Arbitral, la presunción de la existencia de gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario, en el momento en el que éstos formulen su pedido a través de medios electrónicos, resulta violatoria de la estructura lógica que inspira el mencionado convenio."*

Por otra parte, en 2009, en el Décimo Primer Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina[63], se expresó que *"…debería efectuarse un distingo entre las operaciones en las que el medio electrónico constituye un factor esencial, como podría ser la oferta de*

productos por catálogo con la posibilidad de adquirirlos y pagarlos por ese mismo medio, de aquellas en las que tal medio resulta irrelevante, como por ejemplo la emisión de un dictamen por profesional enviado por correo electrónico, prestación que no debería sino ser asignada al lugar de realización de la actividad.", concluyendo que: *"Se hace necesario equiparar el tratamiento de las operaciones efectuadas por correspondencia, teléfono, etc., con el aplicable a las transacciones por internet o similar. Ello sin perjuicio de establecer un tratamiento especial para aquellas prestaciones en que la herramienta tecnológica constituyera un factor esencial, mediante la reformulación del texto del acuerdo."*

Estamos de acuerdo en que este tratamiento discrimina a las operaciones por otros medios señalados en el último párrafo del art. 1° del Convenio y que crea una ficción que no puede otorgar sustento territorial a Jurisdicciones en que no se produce el hecho imponible.

Navarrine y Asorey[64] al referirse a las ficciones, haciendo referencia a un trabajo de Pérez de Ayala indican: *"la ficción ni falsea ni oculta la verdad real: lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real."*

Es decir, la ficción constituye el resultado de técnicas legislativas en que se da como verdaderos, hechos jurídicos de los cuales se desprenden consecuencias. En otras palabras, y dado el principio de legalidad, las ficciones en materia tributaria sólo pueden surgir de la ley.

Y esta ficción surge de una Resolución interpretativa de la Comisión Arbitral, por lo que la misma carece de legalidad.

En este sentido, no nos llama la atención que no hayamos localizado Resoluciones de Casos Concretos publicadas donde se haya aplicado la ficción que crea la Resolución General (CA) 83/2002.

No obstante que de los propios considerandos de algunas de las Resoluciones surge que se han realizado pedidos por correo electrónico -incluso se hace mención a la Resolución citada- en ningún caso se aplicó la ficción. La solución buscada por las Comisiones sería determinar de otra forma la existencia de sustento territorial y ante la verificación del mismo, atribuir los ingresos al domicilio del adquirente.

Analizando la ficción creada por la norma, nos podemos preguntar cómo se resuelven algunas situaciones como las siguientes:

1. Si el contacto con el cliente comienza por internet, y luego se continúa el mismo por teléfono, se le envían folletos y material gráfico y finalmente concreta la compra por fax, existe sustento territorial en la Jurisdicción del cliente?

2. Si un cliente se contacta por email estando de vacaciones en Estados Unidos y concreta la compra por ese medio y solicita que se entreguen los bienes en el depósito que tiene en la Provincia de Córdoba, la operación es una exportación?

3. Si un cliente envía un email comprando bienes desde la Provincia de Chubut, la ficción indicaría que existen gastos en la citada Provincia por lo que deberían asignarse a la misma los ingresos. Qué diferencia existe en que el cliente en lugar de enviar un email a nuestras oficinas, hubiera enviado un fax, o hubiera llamado telefónicamente?

Como vemos existen situaciones con soluciones que no serían del todo coherentes con el principio del sustento territorial y serían discriminatorias según el medio utilizado para su concreción.

Ahora bien, esto no significa que deba tratarse a todas las operaciones realizadas por medios electrónicos de la misma manera que las concertadas por los medios indicados en el último párrafo del art. 1 del Convenio.

El Ministerio de Economía[65] indica que *"La definición de comercio electrónico es amplia e incluye cualquier forma de transacción de negocios en las cuales las partes interactúan electrónicamente en lugar de hacerlo en forma física."*

Y lo clasifica en dos clases:

a) *Indirecto: Consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales convencionales de distribución (envío postal y servicios de courrier). Esta clase de comercio depende de factores externos como por ejemplo, la eficiencia de los sistemas de transportes.*

b) *Directo: Es aquel mediante el cual el pedido, el pago y el envío de los bienes intangibles y/o servicios se producen "on-line" (programas informáticos, servicios de información). Permite transacciones electrónicas de extremo a extremo sin obstáculos a través de las fronteras geográficas, aprovechando todo el potencial de los mercados electrónicos mundiales.*

Respecto del Comercio Indirecto, observamos que no se diferencia en nada con un llamado telefónico o con una comunicación por fax, teletipo, etc., motivo por el cual la atribución de los ingresos debería seguir los mismos criterios que para ese tipo de operaciones.

En tanto que respecto del Comercio Directo, sí podemos indicar que es una operación de otro tipo.

Primero, deberíamos analizar si nos encontramos ante una operación concertada entre presentes o entre ausentes.

De acuerdo a lo comentado en el Capítulo III, estas operaciones de comercio directo encuadran como concertadas entre ausentes.

Luego deberíamos analizar el lugar de celebración del contrato. Para ello, recurrimos a Horacio A. García Belsunce[66] que indica que: *"Conforme a las disposiciones del art. 1154 del Cód. Civil, los contratos entre ausentes (inclusive los celebrados mediante Internet) se*

consideran celebrados desde el momento de la emisión de la aceptación de la oferta y en el lugar de ella."

En consecuencia, debemos estudiar si el sitio "on-line" en cuestión está realizando una oferta, que será aceptada por parte del cliente o si, en realidad, está exhibiendo los productos y/o servicios para que el cliente oferte y la misma sea aceptada por el vendedor o prestador.

Esta diferencia, hará que en el primer caso el lugar de celebración sea donde se encuentra el cliente y en la segunda situación, sea en donde se encuentra el sitio "on-line".

Teniendo en cuenta el lugar de celebración del contrato, entendemos que si el oferente es el cliente y quien acepta la oferta es el vendedor, no resultaría razonable atribuir el ingreso a la Jurisdicción del comprador, ya que no se ha realizado ninguna actividad en la misma.

Por el contrario, si la oferta parte del cliente y es el comprador quien la acepta, se podría encontrar como solución la atribución de los ingresos al domicilio del comprador pero sobre la base de una modificación al convenio y no de una resolución interpretativa.

En síntesis, podríamos indicar que cuando la utilización del medio electrónico funciona como un medio de comunicación igual que el teléfono (Comercio Indirecto) no existirían razones para discriminarlo respecto de este último. Pero cuando se trata de operaciones de comercio electrónico "directo", sí se debería diferenciar, atribuyendo el ingreso a la Jurisdicción del vendedor o prestador si el cliente oferta y el vendedor o prestador acepta; o a la Jurisdicción del comprador o prestatario si el vendedor o prestador oferta y el primero acepta.

En consecuencia, nuestra recomendación sería que se incorpore al Convenio el tratamiento de las operaciones por medios electrónicos diferenciando aquellas en la que el mismo constituye un elemento esencial –vrg. venta online de un servicio- de aquellos en los cuales el medio funciona en forma similar a un llamado telefónico, el envío de un fax, etc.

IX. LA CONSULTA VINCULANTE

Tal como mencionamos al inicio, es imprescindible el respeto del principio constitucional de la seguridad jurídica.

Creemos imprescindible que el Convenio sea modificado dando reglas claras, precisas e indubitables de los criterios aplicables a la asignación de los ingresos, como también a la asignación de los gastos, a la aplicación del criterio "convenio sujeto" o "convenio actividad", entre otros temas conflictivos mencionados al inicio.

En este marco de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes, entendemos apropiado la recomendación de la creación de una herramienta que ha demostrado ser muy útil en el

ámbito de los tributos nacionales cuya verificación y fiscalización está a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Esta herramienta es la Consulta Vinculante y estimamos que la creación de la misma otorgará seguridad jurídica a los negocios que se lleven a cabo en el país.

La misma debería incorporarse al Convenio Multilateral, para lo cual el mismo debería modificarse y contar con la aprobación de la totalidad de las Jurisdicciones adheridas.

El Órgano encargado de resolver las consultas, sería la Comisión Arbitral, y su resolución sería apelable por parte del Contribuyente y/o la Jurisdicción que no esté de acuerdo con el criterio plasmado, ante la Comisión Plenaria.

Estas deberían ser –entre otras- algunas de las características:

- Los contribuyentes o futuros inversores –en el caso de que la consulta sea previa al inicio de la actividad- deberían poder presentar su consulta antes de producirse el hecho imponible o hasta el vencimiento de la declaración jurada respectiva.

- Se debería fijar un plazo para la resolución de la consulta, que podría ser de 90 días.

- Los sujetos deberían detallar no sólo la consulta, sino también el tratamiento que le correspondería conforme su criterio.

- La resolución de la consulta sería vinculante para el sujeto que la efectuó y para los Fiscos 24 Jurisdicciones respecto de éste.

A los efectos de evitar dilaciones injustificadas por parte de las Jurisdicciones se podría optar por: 1) establecer que el silencio sea positivo, es decir, que ante el silencio a la consulta efectuada por el contribuyente, luego de transcurrido el plazo estipulado, se considerará que la respuesta propuesta en la presentación es la correcta y/o 2) incorporar a la legislación la posibilidad de plantear un recurso de amparo por mora en la tramitación de la consulta.

Esto haría que no se dilate indefinidamente la opinión y se torne a la consulta vinculante en letra muerta.

En síntesis, nos parece importante que se cree un régimen de consulta vinculante que de seguridad jurídica a los contribuyentes y futuros inversores, evitando así la aplicación de criterios dispares por parte de los contribuyentes y de los fiscos que den lugar a contingencias tributarias.

X. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El objetivo de nuestro trabajo ha sido plantear los diferentes criterios y conflictos en la atribución de los ingresos en las operaciones concertadas a través de los medios indicados en el último párrafo del art. 1° del Convenio. Pretendemos un tratamiento

tributario claro, indubitable, que tenga como fin respetar la seguridad jurídica a la que tienen derecho los contribuyentes.

En ese sentido, luego del análisis de los temas abordados, nos remitimos a las consideraciones efectuadas a lo largo del trabajo y resumimos nuestras recomendaciones en las siguientes:

1) Que se defina el concepto "domicilio del adquirente" en las operaciones formalizadas por los medios indicados en el último párrafo del art. 1° a los efectos de brindar seguridad jurídica en la asignación de los ingresos de las operaciones a las distintas Jurisdicciones.

2) Que respecto de los gastos que generan sustento territorial a los efectos del último párrafo del art. 1°: a) Se definan las características cuantitativas y cualitativas que deben observar; b) Se definan si ciertos gastos concertados y vinculados, en principio, a una Jurisdicción (vrg. Gastos de publicidad y propaganda), pueden generar sustento territorial en todas las Jurisdicciones del país; c) Incorporar un plazo temporal de dos Períodos Fiscales consecutivos a los efectos de la atracción de los ingresos estableciendo que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no genera sustento territorial.

3) Que se prevean herramientas que orienten a los contribuyentes a dejar registros, al momento de cada operación, en el caso de operaciones realizadas por los medios establecidos en el último párrafo del art. 1°.

4) Que incorpore al Convenio el tratamiento de las operaciones por medios electrónicos diferenciando aquellas en la que el mismo constituye un elemento esencial –venta online de un servicio- de aquellos en los cuales el medio funciona en forma similar a un llamado telefónico, el envío de un fax, etc.

5) Que se cree un régimen de consulta vinculante en el marco del Convenio Multilateral a los efectos de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes y/o futuros inversores, en relación a los temas conflictivos que generan habitualmente controversias con los Fiscos Provinciales.

---

[1] Ricardo Miguel Chicolino
[2] Nos referimos al mismo en "Protocolo Adicional del Convenio Multilateral: Una nueva esperanza acerca de su aplicación", Sebastián M. Domínguez, Diario Ambito Financiero, Suplemento Novedades Fiscales, pág 145
[3] CSJN, Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218
[4] Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Héctor B. Villegas, Editorial Astrea, 8va edición, pág 284.
[5] Derecho Tributario. Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal, La Ley, 2da. Edición, pág 134
[6] Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Horacio A. Garcia Belsunce, pág 404.
[7] Constitución Nacional y Tributación Local, Enrique Bulit Goñi, AD-HOC S.R.L., 1° Ed., pág 1642.
[8] Del 18/08/1977
[9] Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Dino Jarach, Abeledo Perrot; Tercera Edición, pág 826

[10] Bulit Goñi Enrique "El domicilio del adquirente en el Convenio Multilateral" Revista La Información, XXXVIII, pag 740.
[11] Horacio A. García Belsunce.
[12] Tratado de Derecho Civil, Contratos I, Editorial Perrot, Séptima Edición Actualizada, pág 40.
[13] Ambest S.A – Resolución (CA) 22/2006
[14] Ambest S.A – Resolución (CA) 22/2006
[15] Ambest S.A. – Resolución (CP) 18/2007
[16] Honda Motor Argentina S.A. c/Provincia de Mendoza – Resolución CA 46/2009
[17] Convenio Multilateral, Enrique Bulit Goñi, Ed. Depalma, pág 43
[18] El Convenio Multilateral, Ricardo Chicolino y Oscar A. Fernández, Editorial Osmar D. Buyatti, 4ta. Edición, pág 29 y sgte.
[19] Capex S.A. - Resolución (CA) 4/1999.
[20] Hidroeléctrica El Chocon S.A. – Resolución (CA) 5/1999
[21] Hidroeléctrica Piedra del Aguila S.A.– Resolución (CA) 6/1999
[22] El Convenio Multilateral – Análisis Teórico y Aplicación Práctica, Mario E. Althabe y Alejandra P. Sanelli, La Ley S.A., Ed. 2001, pág 15.
[23] Monsanto Argentina S.A. c/Provincia de San Luis – Resolución (CA) 16/2004
[24] Honda Motor Argentina S.A. c/Provincia de Mendoza – Resolución (CA) 46/2009
[25] Honda Motor Argentina S.A. c/Provincia de Mendoza – Resolución (CP) 26/2010
[26] "El sustento territorial en el Impuesto a los Ingresos Brutos y el nuevo Convenio Multilateral" Revista La Información T. XXXVII pág 24
[27] El Convenio Multilateral – Análisis Teórico y Aplicación Práctica, Mario E. Althabe y Alejandra P. Sanelli, La Ley S.A., Ed. 2001, pág 16.
[28] El Convenio Multilateral – Análisis Teórico y Aplicación Práctica, Mario E. Althabe y Alejandra P. Sanelli, La Ley S.A., Ed. 2001, pág 15.
[29] Organizadas por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires. Celebradas en la Ciudad de Junín - Provincia de Buenos Aires - Argentina - del 24 al 26 de agosto de 2006
[30] Artículo 27
[31] Autolatina Argentina S.A. c/Dirección General Impositiva, CSJN, 27/12/1996
[32] Miguel Postiglioni e hijos SRL - Resolución (CA) 4/1994
[33] Art. 89 del Código Civil.
[34] Art. 90 del Código Civil.
[35] Art. 101 del Código Civil.
[36] Diccionario de la Real Academia Española, 22° Edición.
[37] Carlos A. Corvalan Goñi – Resolución (CA) 3/1999
[38] Basf Argentina S.A. c/Provincia de Buenos Aires - Resolución (CA) 3/2000
[39] Basf Argentina S.A. c/Provincia de Buenos Aires - Resolución (CP) 12/2000
[40] Marítima Challaco S.R.L. - Resolución (CA) 12/2001
[41] Marítima Challaco S.R.L. - Resolución (CP) 15/2001
[42] Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Horacio A. Garcia Belsunce, pág 830.
[43] Lantermo S.A. - Resolución (CA) 1/2003
[44] Lantermo S.A. - Resolución (CP) 11/2003
[45] Honda Motor Argentina S.A. c/Provincia de Mendoza – Resolución CA 46/2009
[46] Honda Motor Argentina S.A. c/Provincia de Mendoza – Resolución CP 26/2010
[47] Conecar S.A. – Resolución CA 48/2009
[48] Accinsa S.A. c/Provincia de Santa Fe – Resolución CA 30/2010
[49] Valtra Argentina Tractores S.A. c/ Provincia de Buenos Aires - Resolución CA 32/2010
[50] Estisol S.A. c/Provincia de San Luis – Resolución (CA) 38/2010
[51] Nidera S.A. – Resolución (CA) 12/2010
[52] Sandvik Argentina S.A. – Resolución (CA) 16/2010
[53] Interpack S.A. – Resolución (CA) 19/2010
[54] Tesco Corporation Sucursal Argentina - Resolución (CA) 13/2007
[55] Tesco Corporation Sucursal Argentina - Resolución (CP) 29/2007
[56] Espn Sur S.R.L. c/Provincia de Santa Fe - Resolución (CA) 25/2008
[57] Espn Sur S.R.L. c/Provincia de Santa Fe - Resolución (CP) 2/2009
[58] Hotel Internacional Iguazu S.A. c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Resolución (CA) 33/2008
[59] Convenio Multilateral, Análisis Integral, Juan Carlos Serra, Osmar Buyatti, 1ª. Edición, pág 28

[60] Bienes inmateriales: su tratamiento en el impuesto sobre los ingresos brutos y en el convenio multilateral, Koss, Ricardo H., Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E.), Tomo XXVIII, Enero de 2007
[61] Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Horacio A. Garcia Belsunce, pág 835.
[62] Organizado por el C.P.C.E.C.A.B.A. en la Ciudad de Buenos Aires del 18 al 20 de marzo de 2003.
[63] Organizado por el C.P.C.E.C.A.B.A. en la Ciudad de Buenos Aires del 23 al 25 de septiembre de 2009.
[64] Las Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey, Lexis Nexis Argentina, 3ra. Edición, pág 2.
[65] Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, Segundo Informe de progreso del grupo de trabajo sobre comercio electrónico y comercio exterior, pág. 1 y 2.
[66] Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Horacio A. Garcia Belsunce, pág 831.

X L
JORNADAS TRIBUTARIAS

CIUDAD DE MAR DEL PLATA, 17, 18 Y 19 DE NOVIEMBRE DE 2010.

TRABAJOS PRESENTADOS
EN LA COMISIÓN Nº 2

Titulo del Trabajo:
Convenio Multilateral – Primero lo Importante.

Autor/es:
Dr. Marcelo Gustavo Gómez

OBJETIVO

La finalidad del CM es atribuir los ingresos entre las distintas jurisdicciones en las que se ha producido el hecho imponible generador del impuesto sobre los ingresos brutos (o equivalente). La atribución se basa en distintos regímenes que se han acordado convencionalmente: el régimen general y los regímenes especiales. Estas formas de atribución, aunque convencionales, no son caprichosas ni nada semejante. Lo que buscan es determinar una medida del “Nivel de actividad” en cada una de las jurisdicciones.

Con más de 30 años de vida, el Convenio no ha sido modificado significativamente. Las cuestiones controvertidas han sido afrontadas por los distintos organismos de aplicación, ya sea dictando normas de carácter general, o bien, mediante resoluciones aplicables al caso en particular.

En nuestros tiempos, las administraciones locales han redoblado sus esfuerzos en las verificaciones a los contribuyentes y es común encontrar distintos criterios de aplicación en la atribución de ingresos y gastos. El criterio dependerá de la jurisdicción que realice la verificación y, como es de esperar, tenderá a favorecer al verificador

En el presente trabajo nos proponemos reflexionar sobre algunos de los casos que han planteado dudas a la hora de su aplicación en lo que se refiere al régimen general de atribución de ingresos normado por el artículo 2º del Convenio. Claro está que la solución a los problemas en la asignación de ingresos y gastos en el régimen general se debe buscar en atención al principio liminar que es, a nuestro entender, la determinación del “nivel de actividad económica” sujeta a imposición en la jurisdicción correspondiente, cuya forma de medición actual se ha establecido convencionalmente en el texto del Convenio suscripto en la ciudad de Salta en el año 1977.

Vamos a concluir que, en muchos casos, el dictado de normas de alcance general es necesario para resolver las cuestiones conflictivas. Lamentablemente, para estas cuestiones conflictivas, hemos observado que las resoluciones de la autoridad de aplicación para un caso particular, suelen no ser aplicables en lo general, o, lo que es peor pueden tener, en distintos casos, opiniones opuestas.

Al respecto, y a modo de ejemplo, obsérvese que la Resolución de la CA 26/2008[1] dictaminó que las cargas sociales, por su carácter tributario, no debían considerarse como un gasto a los efectos de la determinación de coeficientes del artículo 2º. De esta forma, echó por tierra el criterio generalizado que considera a este concepto computable por su carácter accesorio de las retribuciones al personal. Afortunadamente, la Resolución General de la CA 3/2010 vino a zanjar definitivamente ese problema al determinar que las contribuciones patronales se deben considerar como gastos computables a los efectos de determinar coeficientes. Ese tipo de problemas, es decir, los que surgen entre una interpretación estrictamente literal versus una interpretación en función de la significación económica del Convenio, es el que permanentemente se afronta a la hora de su aplicación.

En ocasión de las Jornadas Tributarias Provinciales, organizadas por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, habíamos destacado esas cuestiones conflictivas[2].Aquí pretendemos insistir en los temas que causan ese tipo de problemas, para que las recomendaciones que surjan de estas Jornadas puedan llegar a ser recibidas por las autoridades a los efectos de que se plasmen en normas generales de aplicación para todos los contribuyentes.

Creemos que los temas que vamos a enunciar se presentan con demasiada frecuencia y, consecuentemente, necesitan una rápida respuesta por parte de las autoridades. Sería muy importante que antes que se avance en otras cuestiones se dé una solución definitiva: “Primero lo importante”

A continuación planteamos algunos casos a considerar sin que esta enumeración se agote en el presente trabajo.

EL SUSTENTO TERRITORIAL Y LAS OPERACIONES POR INTERNET

El sustento territorial, como sabemos, queda definido como el desarrollo de actividad en alguna jurisdicción. Esto habilita a los fiscos locales a aplicar su legislación

[1] Resol C.A. 26/2008: Compañía Internacional de Tecnología y Servicios S.A 20/05/2008.
[2] Marcelo G. Gómez. “Algunas cuestiones pendientes en el convenio multilateral”. En VIII Jornadas tributarias provinciales. Junin 24, 25 y 26 de Agosto de 2006.

en materia del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Ese sustento territorial se manifiesta con la realización de algún gasto (de cualquier tipo) en esa jurisdicción, como está planteado en el artículo 1º del convenio. En palabras del Dr. Enrique Bullit Goñi:

> se supone que quien ha efectuado un gasto en la jurisdicción de su co-contratante, es por que ***se* ha desplazado** hacia ella de alguna manera; por si o por terceros ha ido efectivamente a esa otra jurisdicción para captar, asegurar o promover las operaciones que luego se formalizarán entre ausentes, es decir, sin un contrato escrito….[3] (el resaltado me pertenece).

Quiere decir entonces que esos gastos originados por el desplazamiento son los que dan "sustento territorial" ya que se ha confirmado la realización de actividad económica en la jurisdicción a la que le son atribuibles los mismos.

Ahora bien, en 1977, año de promulgación del Convenio, era bastante lógico suponer que la única forma de realizar una actividad fuera de la jurisdicción de origen involucrara el desplazamiento efectivo hacia el lugar en que se quería desarrollar dicha actividad. Ya sea realizando alguna publicidad en un medio local, enviando algún representante o viajante de comercio o, directamente, instalando una sucursal por mencionar algunos ejemplos. Todas estas formas reflejan actividad económica en la jurisdicción que se trate e implican en consecuencia la atribución de algún gasto.

El artículo 16 del anexo a la Resolución General 3/2010 (que tiene su origen en la Resolución 83/2002) viene a crear un sustento territorial ficto ya que no depende de la realización de gasto alguno. Esto ha motivado opiniones divergentes en cuanto a su aplicación. Hemos visto algunos casos en donde se entiende su aplicación en el sentido más amplio, u otros donde se dice que su aplicación en la práctica no es posible.

En nuestra modesta opinión, las transacciones realizadas por medios electrónicos deben ser entendidas como "transacciones" realizadas dentro del concepto de "comercio electrónico" (que definiremos más adelante). Es decir, no debemos tomar como parte aislada a cada componente de la transacción electrónica para que con este solo componente se dé sustento territorial a una operación. Queremos decir que un simple correo electrónico (e-mail) no es otra cosa que eso, y no debe dar sustento territorial a operación alguna. El correo electrónico es una forma moderna de correspondencia y no una realización de actividad en otra jurisdicción. Así está plasmado

[3] Enrique Bullit Goñi. "Convenio Multilateral", Buenos Aires, Ed. Depalma, 1992.

en el artículo 1º que las operaciones entre ausentes no generan sustento territorial si no se ha realizado actividad en la jurisdicción del co-contratante, y debería seguir siendo así.

Tenemos que considerar que el convenio de 1977 no contempla a los medios de comunicación modernos. Sin embargo, estos pueden perfectamente asimilarse a los previstos en el mismo. Por ejemplo: el e-mail es una forma de correspondencia; el Fax es un medio electrónico de transmisión de datos que puede también asemejarse a una correspondencia o al teletipo hoy en desuso; el Chat, por su parte, puede considerarse como una comunicación telefónica escrita. Obsérvese que existen algunos programas[4] que se utilizan para comunicarse "telefónicamente" a través de la sola utilización de Internet.

Creemos que ninguno de estos medios implica de por sí la realización de una actividad en la jurisdicción de que se trate, sino que se trata de medios modernos de formalizar contratos entre ausentes y nada más. Como tal los debemos considerar sin crear ningún sustento territorial.

Sucede que la interpretación, a nuestro entender errónea, de la Resolución 83/2002 hace que se pueda llegar a pensar que el envío de un correo electrónico sea una operación realizada por Internet. Sostenemos que una operación por Internet es la realización de la transacción en forma compleja a través de la red y no solo una de sus etapas. Se debe notar la intención por el contribuyente de realizar actividad en otra jurisdicción a través de un "desplazamiento virtual" de su negocio que no se ve necesariamente reflejado en ningún gasto directo en esa jurisdicción.

Por otra parte, los medios modernos de comunicación también permiten, a través de una "pagina web" u otros sistemas semejantes, instalar una sucursal de la empresa. De manera que toda la gama de productos o servicios esté disponible desde una computadora ubicada en cualquier punto del país o del mundo.

Se debe interpretar la Resolución 83/2002 en el caso de que exista un desplazamiento "virtual" de las actividades del contribuyente y no para los casos en donde simplemente existe un correo electrónico o algún otro componente particular de una

[4] El más difundido es el programa "Skype" que sirve para comunicarse como si fuera en forma telefónica con cualquier otra persona que posea conexión a Internet. Actualmente esta función la poseen varios programas o aplicativos en muchos casos como una función adicional a su prestación principal.

operación. De esta manera, aunque puede traer otros problemas interpretativos, será de aplicación y control más simple que una interpretación tan amplia como se le viene dando. Además, esta interpretación reducirá el universo de aplicación a un espectro de aplicación posible.

Si bien definiciones de comercio electrónico hay muchas, queremos resaltar una que ya mencionamos en las jornadas provinciales del año 2006, donde se describe la totalidad de las operaciones que abarca el sistema que bien puede aplicarse al caso en cuestión.

> la capacidad de realizar transacciones que impliquen el intercambio de bienes y/o servicios entre dos o mas partes utilizando herramientas y técnicas electrónicas.(...) Se trata de un conjunto de actividades comerciales llevadas a cabo a través del uso de computadoras, incluyendo comercio en línea de bienes y servicios, transferencia electrónica de fonos, comercio en línea de instrumentos financieros, intercambio electrónico de datos entre empresas y dentro de una misma empresa.(el subrayado es nuestro)[5]

Una vez dada una correcta interpretación a las operaciones realizadas por Internet, no quedamos exentos de desafíos, a nuestro entender mucho más importantes como puede ser la fijación de la jurisdicción sede del contribuyente cuando hablamos de negocios virtuales, tema sobre el cual seguramente vamos a debatir en adelante.

TRATAMIENTO DE LAS AMORTIZACIONES EN LA DETERMINACIÓN DE COEFICIENTES

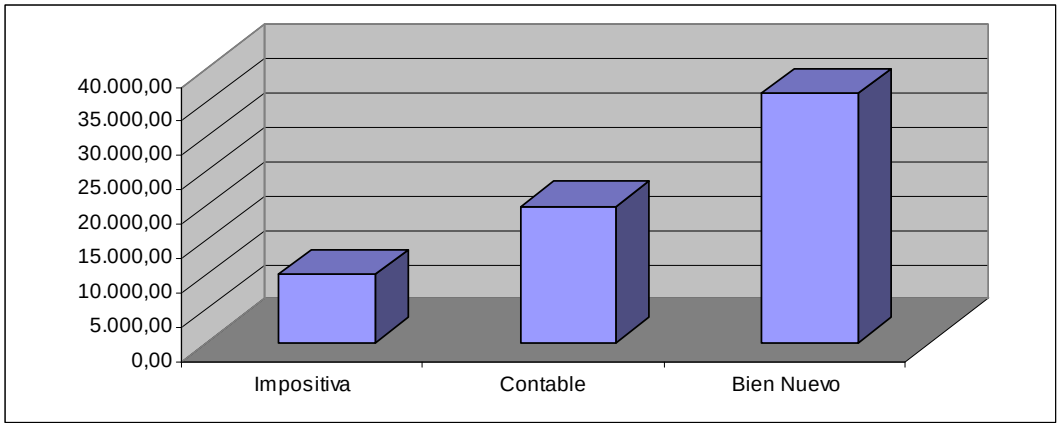
Conforme reza el artículo 3º del Convenio para la determinación de coeficientes: “También se incluirán las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley del impuesto a las ganancias”. El párrafo indicado tiene dos limitaciones: la primera se refiere a las amortizaciones “ordinarias” por oposición a las extraordinarias y, la segunda, a la admisibilidad de las mismas como gasto en el impuesto a las Ganancias. Ésta es una de las prescripciones donde el convenio se aparta de su pauta general y se refiere específicamente a normas impositivas de nivel nacional.

[5] Doernberg, Richard L. y Hinnekens, Luc. “Electronic Commerce and Internacional Taxation”. En *International Fiscal Association*, Kluwer Law International, La Haya – Holanda, 1999.

En realidad, en años anteriores las normas nacionales que admitían la deducción como gasto de las amortizaciones, permitían reflejar en las mismas la incidencia de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda a través de índices elaborados en base a los publicados por el I.N.D.E.C. Esta posibilidad de admisión del ajuste por exposición a la inflación en el balance impositivo permitía, de alguna forma, que el valor que expresen las amortizaciones no se deteriorara de manera significativa. Sin embargo, la experiencia de nuestro país en la devaluación que tuvo lugar en el año 2001 puso en descubierto que las amortizaciones impositivas (sin ajustar por inflación) expresan unos numerales que poco demuestran la realidad del "gasto" que se quiere reflejar.

Obsérvese el cuadro y Gráfico que presentamos a continuación:

Juris-dic-ción	**Fecha de Ad-quisi-ción**	**Costo U$S**	**Valor cotiza-ción U$S**	**Costo histó-rico conta-ble**	**Amorti-zación histó-rica**	**Amorti-zación Actua-lizada 2002**
X	Ago-01	100.000,00	1,00	100.000,00	10.000,00	19.865,15
Y	Ago-02	100.000,00	3,63	363.000,00	36.300,00	36.300,00



De lo anterior observamos que la amortización (para el caso amortización ordinaria) es notoriamente inferior al verdadero demérito que se produce si hablamos de la misma parte proporcional del bien nuevo. En cambio las amortizaciones contables (ajustadas por los índices respectivos permitidos para ese ejercicio) mitigan, al menos parcialmente, la distorsión a consecuencia de los cambios en el poder adquisitivo o en el tipo de cambio. Si bien esperamos que el fenómeno de devaluación violenta que se

produjo en el año 2001 no se vuelva a producir, entendemos que hay una diferencia de significación entre las distintas mediciones de las amortizaciones, donde la amortización impositiva realmente no representa ningún nivel de actividad.

LOS INGRESOS NO COMPUTABLES EN LA DETERMINACIÓN DE COEFICIENTES

En los ingresos no computables para la determinación de coeficientes del régimen general es donde encontramos el mayor vacío normativo en la aplicación del Convenio Multilateral. Insistimos en que es necesario dictar alguna norma específica de carácter general para delimitar de manera definitiva cuáles son los ingresos que no se deben computar para la determinación de coeficientes. Si bien algunos ya están previstos en resoluciones generales de la C.A. (Exportaciones y determinadas diferencias de cambio), entendemos que deberían quedar bien claras la mayoría de las excepciones que suelen dar lugar a conflictos interpretativos. Entre otras:

- Los ingresos (y gastos) vinculados con actividades de los regímenes especiales. Para el particular debemos considerar que, siendo que éste es un caso bastante común, habrá que considerar la división de los gastos computables vinculados indistintamente a actividades del régimen general y a actividades de los regímenes especiales.

- Los ingresos (y gastos) vinculados con actividades que se ejerzan en una sola jurisdicción Si bien personalmente nos inclinamos por la adopción del criterio de “convenio actividad”, observamos que la jurisprudencia cada vez más se acerca al concepto de “Convenio Sujeto”. Simplemente queremos hacer la reflexión de que, si se tiende a la adopción del criterio convenio sujeto porque se supone que la actividad del contribuyente es inescindible, no podríamos tampoco separar los guarismos para determinar coeficientes cuando coexistan actividades de los dos regímenes, como se expresa en el párrafo anterior.

- El recupero de Gastos. Si el gasto fue computable para determinar el coeficiente, si lo computamos nuevamente cuando se recupera, se está duplicando la medición.

- Los ingresos por venta de Bienes de uso Es criterio generalizado que, por tratarse en general de una actividad no alcanzada, no debería computarse para la determinación del coeficiente a diferencia de las actividades exentas que si deben computarse.

  Las indemnizaciones Tienen como justificación de su no cómputo, en general, su carácter extraordinario. Compartimos el criterio, entendiendo que también debería estar normado, fundamentalmente para los casos que éstas tengan un nivel de relevancia.

- Los intereses Ganados. Aquí se presenta un interrogante. Para las empresas, cuya actividad principal no es la financiera, suele ocurrir que éstas perciban intereses financieros por distintos conceptos. A nuestro entender éste concepto debe considerarse como computable.

- El recupero de deudores incobrables. Para el caso sería el mismo concepto que el "recupero de gastos". Si bien en la resolución CA 14/2007[6], para un caso concreto así lo estableció, sostenemos que debe quedar reflejado en una norma de aplicación general para evitar posteriores conflictos.

- Otros: En general no debería computarse como ingresos, aquellos conceptos extraordinarios no habituales o que no tienen vinculación con la actividad principal objeto del Convenio (por ejemplo: participación en otras empresas).

En definitiva, todo ingreso (y su correlativo gasto si lo hubiere) que no mide el "nivel de actividad económica" gravado por el impuesto conforme a las legislaciones locales y su marco normativo nacional (Ley de coparticipación, pacto fiscal, etc.), debería considerarse como no computable para el cálculo de coeficientes del Convenio Multilateral. Pero no resta preocupación el hecho de que ello no se encuentre normado explícitamente, quedando expuesto a diversidad de interpretaciones ya que las autoridades que ejercen el poder de verificación en primer término, o sea las administraciones locales, son muchas y pueden tener diversidad de criterios o intereses.

[6] Resolución 14/2007 - Gilette Argentina S.A. – 28 de marzo de 2007.

CONCLUSIÓN

A la hora de analizar los conflictos que puede plantear la aplicación del Convenio Multilateral, debemos tener en cuenta que no podemos brindar solución certera a todas las dudas o interpretaciones particulares a cada uno de los casos. Entendemos que, por sobre todas las cosas, el contribuyente debería aplicar las normas para la atribución de ingresos y gastos siguiendo un orden de prelación entre las normas de mayor jerarquía a las de menor. Pero además, aplicar el principio de la realidad económica en la medida que, cuando se deba asignar un gasto o un ingreso, este de cuenta en una medida razonable del nivel de actividad económica que se quiere gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos en la jurisdicción correspondiente.

El nivel de actividad en la jurisdicción debe ser el principio liminar a aplicar. Si bien no es fácil en muchos casos determinarlo, tampoco lo es la creación de normas de aplicación de carácter general para cada caso que se presente. Esto último parece más bien imposible. Lo que se pretende en este trabajo es que se legisle sobre los casos más importantes o comunes que surgen de la práctica.

Es difícil que para cada principio contable se instrumente una norma de aplicación general. Se trataría de un caos interminable de normas que en definitiva terminarían pareciéndose a las normas de facturación y registración a nivel nacional, considerando además que los principios contables tienen una dinámica propia que no se puede aparejar con la normativa de aplicación fiscal.

Si, para determinar los coeficientes del régimen general, se deben aplicar los numerales que surjan del Balance comercial, eso es lo único que se debe hacer. Sólo hay que apartarse en los casos en que la norma lo dice y en supuestos muy especiales donde la realidad económica hace que sea notoria la distorsión. El balance comercial, confeccionado y auditado debidamente, es la fuente correcta para medir el nivel de actividad en cada jurisdicción. Es el medidor de la actividad económica de la empresa en general y es mucho más sencillo adaptar el balance a cada jurisdicción que dictar una norma especial para cada caso. Los datos que pasen a formar parte de la determinación de los coeficientes deben surgir de allí con las adecuaciones convencionales que prescriben el convenio y toda su normativa accesoria y complementaria.

Debemos tener mucho cuidado con la aplicación para casos propios de las resoluciones dictadas en casos particulares. Éstas no deben ser una regla, porque en general no podemos conocer su origen y los determinantes de los cuestionamientos que dieron lugar al conflicto. Al Convenio, si bien le hace falta una modificación de importancia, tenemos que analizarlo más en su marco conceptual (que fue redactado por todas las jurisdicciones) que en sus casos particulares. Si sostenemos estos conceptos va a ser más fácil resolver los problemas.

En definitiva, se pretende que no sigamos discutiendo sobre los mismos temas y que podamos renovar las normas que rigen el convenio sin cambiar el marco conceptual que rige hace más de 30 años. Pretender un cambio de esto sería apuntar a cuestiones políticas que no tienen que ver con lo que nosotros tratamos. Además, estas cuestiones políticas requerirían el acuerdo de muchas voluntades, lo que en principio es bastante difícil.

Cada día más contribuyentes extienden sus actividades fuera de la jurisdicción de origen quedando dentro de las normas del convenio. Es una consecuencia lógica del avance de los medios de transporte y comunicaciones. Creemos que, sin exagerar, dentro de poco tiempo las normas de aplicación de la base imponible en el caso de contribuyentes locales quedarán en desuso (o para muy pocos casos) siendo reemplazadas por regímenes simplificados para pequeños contribuyentes. Por este motivo, quedará en manos del convenio la distribución de ingresos entre las distintas jurisdicciones, para que recién en ese instante se empiecen a aplicar las normas que determinan la Base Imponible en cada una de éstas.

A MODO DE PROPUESTA

A modo de síntesis, proponemos recomendar el dictado de normas que se ocupen de resolver los siguientes problemas abordados en este trabajo:

- Se dé una definición a las operaciones realizadas por internet o similares.
- Se permita el cómputo de las “amortizaciones ordinarias contables” y no las admitidas por la Ley del impuesto a las ganancias.
- Se enumeren adecuadamente los ingresos no computables, para el cálculo de coeficientes.
- Se consideren no computables como gastos aquellos conceptos extraordinarios que no indican un nivel de actividad.
- Se tenga en cuenta siempre y en primer lugar el objetivo fundamental del Convenio, esto es, la distribución de ingresos entre las distintas jurisdicciones en base al nivel de actividad sujeta a imposición de cada una. Sostenemos que el espíritu que persigue el Convenio es ése, y que, si podemos demostrar que no se está cumpliendo, vamos a tener gran parte del camino allanado a la hora de resolver las controversias.

BIBLIOGRAFIA

(1) ALTHABE Mario Enrique y SANELLI Alejandra P. *El Convenio Multilateral. Análisis Teórico y Aplicación Práctica*, Buenos Aires, Ed. La Ley, 2001.

(2) BULLIT GOÑI, Enrique. *Convenio Multilateral*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1992

(3) CHICOLINO Ricardo M. y FERNANDEZ Oscar A. *El convenio Multilateral*, Buenos Aires, Ed. Osmar D. Buyatti, 2006.

(4) OTERO, Alejandro. "La cuestión del comercio electrónico en el Convenio Multilateral". En *Doctrina Tributaria Errepar*, Octubre 2002, T. XXIII.

(5) TISCHELMAN, Fabián. "Convenio multilateral: consideraciones respecto de los gastos computables y no computables". En *Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.)*, Abril 2010, nº T. XVII.

(6) VENERI Fernando R. "El comercio electrónico en el Convenio Multilateral. La resolución general (C. A.) 83/02". En *Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.)*, abril 2002, nº 398, T. VIII.

(7) VENERI Fernando R. "Los gastos en el Convenio Multilateral. Experiencias a capitalizar". EN *Doctrina Tributaria ERREPAR (D.T.E.)*, Marzo 2010, T. XXXI.