



Trabajo Final de Graduación

**La actividad comercial y los problemas de doble o múltiple imposición tributaria. El contribuyente y los municipios frente al Convenio Multilateral.  
La necesidad de una reforma.**

Escribano, Matías Ezequiel

Abogacía

2014

*A mis padres y a mis abuelos, por ser mis pilares más importantes en esta vida, y por demostrarme siempre su cariño y apoyo incondicional.*

## **Resumen**

El presente trabajo de investigación plantea como problema la doble o múltiple imposición tributaria a la que se ven sometidas las diferentes actividades comerciales en un país con una organización federal. Históricamente la distribución del poder tributario tiene como basamento la Constitución Nacional en el art. 121, pilar fundamental de la conservación del derecho de las provincias en materia impositiva. Esta regulación constitucional ha resultado insuficiente para evitar conflictos de competencia tributaria. El estudio del Convenio Multilateral suscripto en Salta en el año 1977 nos otorga un complemento para acotar las potestades tributarias de cada jurisdicción. Dicho marco jurídico sostiene la coordinación entre los diferentes ámbitos estamentales. Es aquí justamente donde se produce el conflicto en torno a los tributos, específicamente Ingresos Brutos provinciales, que gravan las diferentes actividades comerciales las que se desarrollan en distintos territorios. Para comprender este problema se efectuará un análisis de la teoría del “sustento territorial”, que se asienta básicamente en la coordinación y articulación de las potestades tributarias. El requisito principal de esta teoría es la generación de un gasto de cualquier naturaleza, devenido de la actividad comercial, concreta y efectiva que genere un ingreso en la correspondiente jurisdicción, la cual pretende el ejercicio de la potestad tributaria. El Convenio Multilateral presenta distintos inconvenientes, el caso del artículo 35 tercer párrafo, señalado por doctrinarios y jurisprudencias lo encuentran inaplicable. La redacción literal poco clara produce efectos y consecuencias que lesionan disposiciones constitucionales. Además de esto la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a través de sus Fallos, se ha pronunciado de manera terminante sobre la aplicabilidad del artículo. El carácter centralizador del sistema tributario argentino ha confinado a los municipios a limitaciones y dependencias en cuanto a su escaso poder tributario, cercenando su poder recaudatorio. De esto se impone una reforma impositiva estructural. La frustrada tentativa del Proyecto de Convenio Multilateral de Córdoba del año 1988 debe tomarse como referencia para una posible modificación que sea suscripta por unanimidad por todas las jurisdicciones y con mayor participación de los municipios, cuestión fundamental en un Estado Federal más democrático.

**Palabras claves:** Múltiple imposición tributaria, Ingresos Brutos, Potestad Tributaria, Convenio Multilateral Artículo 35 tercer párrafo, Sustento Territorial, Reforma impositiva.

## **Abstract**

The present research problem posed as double or multiple taxation to which they are subjected different business activities in a country with a federal organization. Historically the distribution of the taxing power is to base the Constitution in Art. 121, a cornerstone of the preservation of the right of the provinces in taxation. This constitutional provision has proved insufficient to avoid conflicts of tax competition. The study of the Multilateral Agreement signed in Salta in 1977 gives us a complement to narrow the taxation powers of each jurisdiction. This legal framework supports the coordination between the different estates areas. This is precisely where the conflict occurs about taxes, specifically provincial turnover tax, levied on various commercial activities which take place in different territories. To understand this problem an analysis of the theory of "territorial basis," which is based primarily on the coordination and articulation of taxation powers will be made. The main requirement of this theory is the generation of an expense of any nature, become the commercial, practical and effective activity that generates income in the relevant jurisdiction, which seeks the exercise of the power to tax. The Multilateral Convention has various drawbacks, the case of Article 35, third paragraph, designated by the doctrine and jurisprudence are inapplicable. The literal wording unclear produces effects and consequences that violate constitutional provisions. Furthermore the Supreme Court of Justice, through its faults, it has been conclusively ruled on the applicability of Article. The centralized nature of the Argentine tax system has confined municipalities constraints and dependencies in their limited taxing power, cutting its tax collection power. This a structural tax reform is necessary. The failed attempt of the Draft Multilateral Agreement Córdoba in 1988 should be taken as a reference to a possible modification to be subscribed unanimously by all jurisdictions and greater participation of municipalities, fundamental issue in a more democratic federal state.

**Keywords:** Multiple taxation, Gross Income, Tax Powers, Multilateral Convention Article 35, third paragraph, Territorial Support, Tax Reform.

## Índice

<b>Introducción</b>	6
Objetivo General	8
Objetivos Específicos	9
<b>Capítulo 1: El derecho tributario. La organización tributaria Argentina</b>	10
1.1. El derecho tributario	10
1.2. El tributo	11
1.3. La organización tributaria Argentina en su sistema federal	14
1.3.1. El Poder Tributario	15
1.4. La Doble Tributación	16
1.4.1. Medios para evitar la doble imposición interna en la Argentina	18
1.4.2. Sistemas utilizados en el derecho comparado	19
1.5. Reflexiones	22
<b>Capítulo 2: El Convenio Multilateral</b>	24
2.1. Conceptualizaciones	24
2.2. Teorías	26
2.3. Ámbito de Aplicación	29
2.4. Organismos de Aplicación	31
2.4.1. Comisión Plenaria	31
2.4.2. Comisión Arbitral	32
2.4.2.1. Designación. Funciones de la Comisión Arbitral	33
2.5. Recursos	34
<b>Capítulo 3: Análisis del sustento territorial</b>	35
3.1. Nociones Generales. Diferentes Resoluciones.	35
3.2. Gastos computables y no computables	41
3.3. Operaciones celebradas por Internet. Comercio Electrónico.	42
3.4. Gastos de Transporte	46
3.5. Gastos de Compra	46
3.6. Amortizaciones	47
3.7. Atribución de ingresos	48
3.7.1. Ingresos Brutos a distribuir en el Régimen General	48
3.7.2. Ingresos Brutos sujetos a distribución	48
3.8. Lugar físico en que el contribuyente incorpora los ingresos	49
3.9. La posición de los Organismos de Aplicación sobre la atribución de ingresos en las operaciones entre ausentes.	52
3.10. Servicios Complementarios	53
3.11. Algunas Reflexiones	54

<b>Capítulo 4: La Jurisprudencia Nacional relativa a la Doble Imposición Tributaria. El Art. 35 del C.M.</b>	57
4.1. Análisis de oponibilidad del Convenio Multilateral frente a los Municipios.	57
4.2. Planteo de inaplicabilidad del tercer párrafo del Artículo 35 del Convenio Multilateral.	59
4.3. El Poder Tributario de los Municipios frente a la subordinación de los Convenios Multilaterales	67
<b>Conclusiones</b>	72
<b>Bibliografía</b>	77

## Introducción

En un país organizado conforme a una estructura federal como la República Argentina, la distribución y el alcance del poder tributario son temas complejos. Comúnmente se hace referencia al Poder Tributario como la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución y que sólo puede manifestarse por medio de normas legales, de esto se desprende que su ejercicio debe estar condicionado al ámbito territorial. El federalismo supone la coexistencia de distintos poderes en un mismo territorio, que actúan simultáneamente y, a veces, superpuestamente.

Razones de índole histórica respaldan la distribución del poder tributario en la República Argentina, el cual consiste en que las provincias conserven la generalidad de la potestad tributaria, con basamento jurídico/constitucional en el artículo 121 de la Ley Suprema al establecer que *“Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.”*

Desde una perspectiva teórica, la doctrina ha distinguido entre poderes tributarios ORIGINARIOS y DERIVADOS o DELEGADOS, atribuyéndolos a las provincias y a la Nación, respectivamente; es decir, que cuando la materia sobre la cual legisla el Congreso de la Nación, está comprendida en las delegadas por las provincias, no existe posibilidad de conflicto. Pero existen facultades concurrentes en el ejercicio del poder tributario de la Nación y de las provincias, particularmente en lo relacionado a impuestos indirectos con excepción de los aduaneros, y transitoriamente, respecto a impuestos directos que se encuentran establecidos en el artículo 75 inc. 2<sup>1</sup> de la CN.

---

<sup>1</sup> Art. 75 inc.2 CN " Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias.

Es en el ejercicio de estas facultades concurrentes donde con frecuencia se han planteado controversias. La regulación constitucional ha resultado manifiestamente insuficiente para evitar conflictos de competencia tributaria entre los distintos niveles estatales coexistentes. Cabe advertir, además, que la Constitución no se ha ocupado de establecer la potestad tributaria municipal, ya que la distribución vertical se limita a la atribución de impuestos directos e indirectos entre nación y provincias.

En relación a los municipios, sólo dispone el artículo 5 de la Constitución Nacional:

*Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones, el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.*

A partir de la Reforma de 1994, el artículo 123 de la CN estableció “*Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.*” Admitido el poder de los municipios para crear y recaudar impuestos y advertido que, en general, la base de tributación elegida se conforma por los ingresos del contribuyente, adquiere especial relevancia plantear la problemática que genera la superposición de normas tributarias que se aplican para los sujetos que desarrollan actividades en más de un municipio y exclusivamente dentro de una misma provincia. Esto se debe, históricamente, a un proceso a lo largo de los años del aumento de las poblaciones, la construcción de nuevas y mejores rutas, al aumento de los medios de comunicación, y sobre todo al fuerte crecimiento comercial entre ciudades.

Es por esta razón que los empresarios fueron expandiendo gradualmente su radio comercial hacia otros horizontes en búsqueda de mejores mercados y oportunidades. Pero

---

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.  
Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición”.



la realidad indica que bajo tales circunstancias, los sujetos pasivos tropiezan con frecuentes problemas de doble imposición tributaria.

Este trabajo de investigación tiene por objeto, dejar planteada la hipótesis de una problemática generada por el defectuoso Convenio Multilateral suscripto en la ciudad de Salta el día 18 de Agosto de 1977. El mencionado Convenio tendiente a coordinar aquellos problemas de múltiple tributación impositiva, la manera en que esto afecta a los contribuyentes y las diferentes soluciones que se han generado en nuestro país y en el derecho comparado.

De la misma manera se procederá a la observación de los poderes municipales y la relación de esto con su autonomía, característica puesta de manifiesto en la Constitución Nacional. Además se propondrá la posible inaplicabilidad del art. 35 de dicho Convenio.

Por esto, es de trascendental importancia, adecuar la distribución de la potestad tributaria para que se pueda lograr un justo equilibrio, evitando el deterioro del sistema federal, el enriquecimiento de algunos territorios en detrimento de otros y el perjuicio que le ocasiona a los empresarios este doble gravamen, la presencia de una legislación con problemas y fuera de los contextos actuales lleva a la necesidad de una reforma a través de un Proyecto de Ley.

A partir del problema planteado, los objetivos se esbozan como sigue:

### **Objetivo General**

Determinar si el ejercicio de la potestad tributaria por parte de los municipios se ve afectado por la aplicación del Convenio Multilateral. Señalar aquellos casos vinculados a la actividad comercial que nos lleva a un problema de doble o múltiple imposición tributaria, en relación a otros municipios y/o provincias, analizándolo con el Convenio Multilateral del 18/08/77 y su posible modificación.

## **Objetivos Específicos**

Se tomará en cuenta para alcanzar los objetivos anteriormente dichos:

- Analizar los sistemas implementados en el derecho comparado en relación a la doble o múltiple imposición tributaria.
- Conocer los diferentes proyectos elaborados por juristas en relación a nuevos sistemas tributarios que eviten la doble tributación.
- Analizar la necesidad de una política de cohesión, y la afectación del Poder Tributario Municipal.
- Conocer el principio de la territorialidad como base para la tributación.
- Examinar y Analizar el Convenio Multilateral del 18/8/77 firmado en Salta y su posible reforma.
- Interpretar la doctrina más calificada y fallos de renombre vinculados al tema propuesto.

La metodología que se utilizará a los fines de desarrollar el presente Trabajo Final de Graduación es mixta de tipo cualitativo, dado que, no pretende exhaustividad estadística sino más bien, profundización de los aspectos teóricos que refieren a la problemática planteada.

El presente trabajo se conforma de cuatro capítulos, en los que se expondrán las argumentaciones teóricas y prácticas, para lo que se hace necesario una recopilación y análisis de datos bibliográficos, jurisprudencia, y de derecho comparado a los fines de ampliar el conocimiento sobre la temática abordada.

## **Capítulo 1: El derecho tributario. La organización tributaria Argentina**

En este primer capítulo, se enuncian los aspectos teóricos que proceden de la doctrina a tener en cuenta para un buen encuadre del presente trabajo de investigación, perteneciendo al campo del Derecho Público, rama a la cual pertenece el Derecho Tributario o Fiscal.

Su objeto de estudio es la regulación del tributo, que en sentido amplio, puede ser definido como aquella prestación pecuniaria obligatoria, impuesta unilateralmente por el Estado, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir. Es muy importante comprender con claridad la misma, ya que lo que se va a intentar explicar a lo largo de este Trabajo Final de Graduación es cómo opera la doble o múltiple tributación sobre un mismo hecho imponible, y además, como actúa frente al Convenio Multilateral.

### **1.1. El derecho tributario**

Puede ser definido, según Héctor Villegas, como "*el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos*" (2005, pág. 151). Es decir, que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestas coactivamente, que atañen a la subsistencia de éste y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura. En él quedan comprendidas diversas materias, referentes a:

- Asignación de competencias en el ejercicio del poder tributario.
- Regímenes de coordinación del poder tributario ejercido por la Nación, provincias y municipalidades y de coparticipación en la distribución de los recursos recaudados.
- Principios que limitan el poder tributario del Estado: reserva de ley, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, razonabilidad, etc.

- Principios que rigen la tipificación del ilícito tributario y la aplicación de sanciones. Garantías que aseguren la efectiva vigencia de los derechos de los contribuyentes. Este conjunto de materias es parte del derecho constitucional, de índole tributaria, por el objeto que comprende, que se integran en él, pues su finalidad es la de disciplinar la soberanía del Estado en el ejercicio del poder tributario, delimitar su contenido y alcance y regular los derechos y garantías de los contribuyentes.

Por último, se enuncia que la conjugación de varios elementos heterogéneos: el político (la génesis coactiva), el jurídico (la normatividad), el económico (el objetivo de lograr fondos pecuniarios o transformables en dinero) y el último es de justicia distributiva (la capacidad contributiva).

## **1.2. El tributo**

La imposición de tributos, con el objeto de obtener recursos para solventar gastos públicos, ha afligido a la humanidad desde los tiempos más remotos y estudio del derecho Público. Definido el tributo, según Bujanda:

*Se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria -habitualmente pecuniaria- establecidas por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentran en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigido a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos le estén encomendados.(1985,p.22)*

El origen de los impuestos se pierde de vista para el investigador moderno, confundiendo con el origen de las sociedades políticas mismas. “*Impuestos como recursos extraordinarios existen en cualquier lugar en donde se forma un poder público*”, sostiene Gerloff, e inmediatamente agrega que “*también en todas partes su empleo ha conducido siempre al abuso*” (1961, p. 200).

Salvo aquellas raras excepciones donde no existió monopolio de la fuerza por un período prolongado, los impuestos han incidido en el desarrollo de la civilización: el impacto de la tributación, tanto en los acontecimientos políticos cuanto en la modificación de la estructura económica.

Jarach (1957, p. 14) incluso atribuyó a razones tributarias el nacimiento del moderno Estado de Derecho, apoyándose en dos grandes hechos históricos: la Carta Magna inglesa de Juan Sin Tierra, donde se sancionó por primera vez el principio de que los tributos sólo podían ser establecidos por un acto de consentimiento de los representantes de los contribuyentes (los barones), acto en que radicaba toda la base de las libertades políticas invocadas por los barones frente al rey inglés; y la emancipación americana, iniciada por la rebelión de las colonias inglesas y nacida de un fenómeno análogo: la pretensión de los colonos británicos de América del Norte de consentir sus propios tributos como lo hacían los ciudadanos de la madre patria.

Luego, con la Revolución Francesa, se afirmó el principio de generalidad en la tributación, contra las exenciones propias de los estamentos privilegiados.

Durante el curso de la historia, la imposición ha experimentado una profunda transformación en su esencia, objeto, técnica de recaudación y finalidad, al compás de correlativos cambios en la organización social, política y económica. Sólo gradualmente pasaron a ser pagos regulares para hacer frente a los gastos públicos ordinarios, considerados estos como las erogaciones dinerarias que realiza el estado en virtud de ley para cumplir sus funciones consistentes en la satisfacción de necesidades públicas.

Mediante el gasto público el Estado se moviliza para atender las necesidades de la población por medio de los servicios públicos, cuyo destino es la cobertura de las necesidades públicas. Pero también el Estado puede satisfacer dichas necesidades con prescindencia de los servicios públicos y utilizando los efectos que “en sí mismos” los gastos públicos provocan en la economía nacional, atento a su importancia cuantitativa y cualitativa (por ejemplo: Un incremento considerable en la cuantía del gasto público puede obrar como reactivador de una economía en recesión con prescindencia del destino del gasto).

Sin embargo, y cualquiera que sea la forma de satisfacción utilizada, el concepto está siempre ligado al de necesidad pública. Ésta, en efecto, juega el papel de presupuesto de legitimidad del gasto público, puesto que es indispensable su preexistencia para que el gasto se materialice justificadamente.

Ello es así porque los recursos deben obtenerse proporcionalmente a lo que se debe gastar, y los gastos sólo se entenderán razonablemente calculados, si se tienen en cuenta los recursos posibles.

De acuerdo con Gerloff (1961, p.200), podemos afirmar que los impuestos han evolucionado:

1) de medio para la cobertura de necesidades eventuales o extraordinarias, a fuente financiera permanente;

2) de prestaciones para fines determinados, a recursos sin asignación específica, destinados a un fondo común y regular para solventar gastos públicos generales;

3) desde una prestación a cargo de ciertos grupos de personas solamente, hasta la obligación general que no reconoce excepciones;

4) desde la entrega en especie o en servicios, hasta la prestación monetaria;

5) de fuente financiera complementaria, a ser la principal fuente de ingresos públicos;

6) de medio puramente financiero de la hacienda pública, a instrumento para el logro de fines políticos extra-fiscales: re-distribución de la riqueza, promoción de actividades económicas determinadas o del desarrollo de específicas regiones geográficas seleccionadas por el poder político, etc.

La historia de la imposición resulta ya, como se viene diciendo, milenaria. Sin embargo, esto no significa que las finanzas públicas hayan girado siempre en torno a los tributos.

La sucesión histórica de diversos sistemas fiscales guarda directa vinculación con la evolución de las funciones del Estado, y con los problemas financieros que la incorporación de las nuevas funciones fue generando. La literatura financiera constata, en términos generales, una paulatina evolución desde los ingresos originarios (derivados del dominio), a través de las regalías y luego de los monopolios, hasta los impuestos, como

principal fuente rentística. En los últimos tiempos y bajo el signo de la crisis de la hacienda pública, la fuente impositiva se ha visto complementada con creciente financiación crediticia.

El sistema tributario, considerado según Villegas como "*el conjunto de tributos que establece un país en una determinada época*" (2005, p.691), debe estar fundado en los principios de generalidad y equidad, dado que es el medio por excelencia para solventar los gastos públicos en un marco de democracia política y economía de mercado.

En nuestro país con la reforma de la Constitución Nacional en 1994 se le otorgó poder a los municipios para generar tributos, esto generó el problema de la doble imposición impositiva. Lo que se define como aquella situación que se produce cuando dos impuestos distintos recaen sobre el mismo hecho imponible y deben ser liquidados en el mismo período impositivo. Recayendo sobre empresarios que desarrollaban sus actividades en más de una provincia intentando expandir sus fronteras. Pero gracias al Convenio Nacional Multilateral que se firmó en el año 1977, ratificado por las provincias, se intentó dar solución a estos problemas, aunque sigue habiendo inconvenientes de doble imposición que logran escapar a este acuerdo.

### **1.3. La organización tributaria argentina en su sistema federal**

En los Estados de orden federal, conforme al marco jurídico-institucional definido en sus constituciones, fundamentales a las subdivisiones territoriales primarias (provincias, Estados) e incluso secundarias (municipios), le son atribuidas facultades tributarias según un sistema de reparto de competencias. Es decir, que este sistema federal requiere plantearse cuestiones de coordinación o armonización de sus propias competencias, que fueron dadas por esas cartas magnas.

En nuestro país, gracias a la reforma constitucional de 1994, la asignación de competencias tributarias ha quedado establecida en el art. 75 inc 2 de la siguiente manera:

a) Corresponde a la Nación, en forma exclusiva y permanente, la aplicación de derechos de importación y exportación y de tasas postales.

b) Además corresponde a la Nación en forma permanente y en concurrencia con las provincias, la aplicación de impuestos indirectos.

c) Y con carácter transitorio y en situaciones de excepción comete a la Nación establecer impuestos directos, proporcionalmente iguales en todo el territorio.

También es dable aclarar, que dicha reforma otorgó a la Ciudad de Buenos Aires facultades legislativas y jurisdiccionales, en su art. 129<sup>2</sup>, asignándole las mismas facultades tributarias que poseen las provincias, que garantizara el interés del Estado Nacional mientras sea capital del país.

Por último, se consagró en forma definitiva la autonomía de los municipios, establecido en el art. 123<sup>3</sup> de nuestra carta, los que gozan del poder tributario -que más adelante se describirá-, que en concordancia con la reforma, les reconocen las constituciones y leyes provinciales.

### **1.3.1. El Poder Tributario**

Este poder o potestad tributaria constituye una de las manifestaciones del poder de imperio estatal.

Así bien lo establece en su definición, Catalina Vizcaino, en cuanto identifica como:

*“El poder que tiene el Estado en dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas.” (2007, p. 355)*

---

<sup>2</sup> Constitución de la Nación Argentina, Artículo 129.- "La ciudad de Buenos Aires tendrá un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción, y su jefe de gobierno será elegido directamente por el pueblo de la ciudad. Una ley garantizará los intereses del Estado nacional, mientras la ciudad de Buenos Aires sea capital de la Nación. En el marco de lo dispuesto en este artículo, el Congreso de la Nación convocará a los habitantes de la ciudad de Buenos Aires para que, mediante los representantes que elijan a ese efecto, dicten el estatuto organizativo de sus instituciones."

<sup>3</sup> Constitución de la Nación Argentina, Artículo 123.- "Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero."



Esta potestad fiscal se relaciona con el poder inherente de gobernar, ya que un país no existe sin tributo, de esto se desprende el deber ético-político-social del individuo de contribuir al sostenimiento del sistema estatal.

Por otra parte, el poder tributario implica el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, de modo que la potestad de gravar contiene la de estatuir supuestos en que no nazca la obligación tributaria, pese a haberse configurado el hecho imponible, con fundamento en distintas razones (políticas, economías, sociales, etc.)

En cuanto a los caracteres que podemos observar, Guiliani Fonrouge nombra los siguientes: *abstracto*, *permanente* del Estado, *irrenunciable* (ya que sin este el sistema no podría subsistir), *indelegable* (dado que es un derecho absoluto de la Nación en tanto que delegarlo sería transferirlo a un tercero de forma transitoria), *fundado en la Constitución soberana*, *normado* (porque no es un poder arbitrario o discrecional, sino que tiene como límites, normas constitucionales), *se ejerce por medio de la ley*, principio fundamental del derecho en cuanto se refiere al principio de legalidad, *indivisible* lo cual no obsta a que se distribuya en otros centros como son Nación, provincia, municipios, organismos supraestatales, resultando distintas competencias tributarias.

Cuadra destacar, que este ejercicio del poder tributario concluye o se agota al dictar una norma tributaria, es decir, el Estado, al actuar como sujeto activo de la obligación impositiva, no lo hace ejerciendo ese poder, sino como un acreedor al que le son aplicadas las normas respectiva.

#### **1.4. La Doble Tributación**

La coexistencia de entidades dotadas de poder tributario, originan conflictos de atribuciones y deriva en superposiciones de gravámenes. Ya sea con el desarrollo de la riqueza mobiliaria, el gran desarrollo e internacionalización del comercio, el progreso científico al ampliar las comunicaciones entre los diferentes pueblos, son circunstancias que sumadas a las nuevas y intensas exigencias financieras, han agravado la situación en lo que va de la historia.

Es por eso que el problema de doble imposición tiene raíces económicas y políticas y se complica por la inexistencia de un criterio único de atribución del poder tributario.

En tanto en términos simples puede decirse, según Seligman, que la doble tributación consiste en "*gravar dos veces la misma persona o la misma cosa*" (1914; p.156); este concepto resulta amplio, dado que el mismo describe tanto la doble tributación por la misma autoridad que reviste carácter principalmente geográfico, como también la doble afectación por autoridades diferentes actuando en forma concurrente.

En tanto el concepto dado por la doctrina alemana y por el Tribunal Federal Suizo, establece la unidad de sujeto pasivo, de objeto, de tiempo y de impuestos, y que manifiesta Udina al definir la doble tributación "*al idéntico presupuesto de hecho que da lugar a obligaciones tributarias en varios Estados, por el mismo o análogo título y por el mismo período o evento*" (1949; p. 253)

Estos problemas adquieren importancia en Estados de organización federal, por los conflictos que origina el ejercicio del poder tributario por parte de la Nación, las provincias y los municipios. El carácter territorial del impuesto a los ingresos brutos conlleva problemas de doble tributación, pues una misma actividad comercial puede ser ejercida en jurisdicciones diferentes, como por ejemplo, una fábrica en la provincia de San Luis, sede central en la provincia de Córdoba y diferentes distribuidoras en otras provincias. Esto no sólo sucede entre las mismas provincias, como consecuencia de que las municipalidades establecen tasas cuya base imponible es el ingreso bruto. Este último problema puede ser solucionado, dentro de una misma provincia, con un sistema de relaciones entre ella y sus municipalidades.

En cuanto al segundo, o sea entre provincias, la solución será lograda mediante convenios, realizándose la firma del primer convenio bilateral entre Municipalidad de la Capital Federal y la Provincia de Buenos Aires el 24 de Agosto de 1953. El mencionado convenio tendió a armonizar y coordinar el ejercicio de los poderes fiscales autónomos, como también vigilar el comportamiento de quienes realizan actividades en múltiples jurisdicciones para detectar maniobras de evasión. Esto último teniendo en cuenta que no le acarree al contribuyente mayores gravámenes que los que soportaría si desarrolla toda

su actividad en una sola jurisdicción; pero que tampoco se aproveche de tal circunstancia para no tributar lo debido a los distintos fiscos, alegando ante ellos que se paga en otros sin hacerlo en ninguno.

#### **1.4.1. Medio para evitar la Doble Imposición interna en la Argentina**

Existen diversos sistemas para evitar la superposición tributaria, de los cuales podemos nombrar:

*a) Coparticipación federal:*

El sistema está establecido por la Ley Nacional 23.548 de 1988, con sus posteriores regímenes modificatorios y tiene por objeto coordinar la distribución del producido de los impuestos por el Estado Federal, en virtud de una delegación efectuada por las Provincias a la Nación. Es esta última quien debe recaudar las contribuciones, retener su porción y redistribuir el resto entre las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

De este sistema surgió la Comisión Federal de Impuestos, que se conformó por un representante de la Nación y uno de cada provincia adherida, integrada de personas especialistas en materia tributaria y con sede en el Ministerio de Economía. También se creó el Fondo de Desarrollo Regional, cuyo objetivo fue el de financiar inversiones en trabajos públicos de interés provincial o regional destinados a formar la infraestructura requerida para el desarrollo del país.

*b) Convenios Multilaterales:*

Es un acuerdo entre todas las jurisdicciones que poseen poder tributario, con el objeto de coordinar y distribuir la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos.

Este acuerdo será tratado más adelante.

### *c) Conferencias de Ministros de Hacienda*

Reuniones previstas con funcionarios ministeriales con el propósito de articular la actividad financiera de la Nación y de las provincias a seguir, y para resolver problemas suscitados por el desarrollo nacional;

En nuestro país no existe una clara delimitación de las facultades tributarias de los diversos entes gubernativos, de manera que compiten a veces en el campo tributario, tres órdenes: la Nación, las provincias y las municipalidades. Como la Nación tiene poderes exclusivos y otros en concurrencia con las provincias, no existe impedimento legal para que estas últimas creen tributos aunque exista otro de orden nacional, salvo que corresponda a facultades delegadas.

La doble o múltiple imposición no importa, por si sola violación constitucional, la que existiría si uno de los gravámenes excediera los límites de la potestad tributaria de la autoridad que lo estableció, pero entonces la habría, no por el hecho de la coexistencia, sino por la transgresión de las normas constitucionales que determinan el ámbito de las respectivas facultades de la Nación y de las provincias.

### **1.4.2. Sistemas utilizados en el derecho comparado**

En el ámbito internacional se han utilizados diversos sistemas:

- *Alemania.* Se presta escaso interés a la distribución de facultades tributarias, caracterizándose por una tendencia hacia la centralización. Hoy en día el gobierno central tiene el poder tributario exclusivo sobre aduanas y monopolios y los estados provinciales (llamados Länder) sólo pueden legislar al respecto en la medida autorizada por el parlamento federal. Con lo que respecta a la cobranza y administración de los gravámenes es atribuida en muchos casos al gobierno central y en otros a los Länder, en forma independiente a la distribución del poder tributario.

- *Suiza*. La carencia de límites de los poderes cantonales (estados provinciales) derivan en frecuentes casos de doble imposición. Para impedirlo, el Tribunal Federal elaboró una doctrina sobre tutela jurisdiccional del ciudadano, asegurándole un derecho constitucional a no ser afectado por múltiple imposición, estableciendo además, que cada cantón no podrán interferir en otro en el ejercicio de su potestad tributaria. Que atento a cumplir con lo antedicho, el mismo Tribunal Federal rigió como principio, que la imposición sólo podrá efectuarse en el cantón del lugar del impuesto, que se determinará en cada caso por su dependencia tributaria, que puede ser de orden personal (pj. residencia) o de orden económico (pj. domicilio de los negocios).

En cuanto a lo que respecta al régimen interno de los cantones, estos se hallan facultados para autorizar a las entidades autárquicas territoriales a aplicar impuestos, teniendo le derecho de reserva sobre algunos de estos o de establecer límites espaciales para el ejercicio del poder tributario.

A partir del año 2001 existe una legislación federal de coordinación de las potestades tributarias de los cantones que es efectiva y evita los problemas de superposición entre los impuestos federales y locales a los réditos.

- *Australia*. En la actualidad existe la Federal Taxation Office (Oficina Federal de Recaudación) teniendo a su cargo la recaudación. El impuesto a las ventas fue derogado en el año 2000. Los impuestos aduaneros internos no son recaudados por el Federal Taxation Office. Los Estados provinciales recaudan los impuestos sobre los empleos, sellos e impuesto inmobiliario.
- *Estados Unidos*. Es donde el problema de la doble tributación ha alcanzado mayor auge, esto sucede desde que el Congreso tenía la autorización de imponer y cobrar impuestos a la renta - Enmienda 16-; estos graves inconvenientes llevó al gobierno federal a la designación de una "Comisión sobre Relaciones Fiscales Interestatales" (Committee on Intergovernmental Fiscal Relations) integrada por importantes especialistas en materia tributaria; desde aquí nació el estudio más

completo que se conoce sobre superposición tributaria de EEUU. Si bien, el problema no se solucionó definitivamente hasta el día de la fecha, se avanzó en sistemas de coordinación y cooperación, implementándose procedimientos de deducción de impuestos, créditos por pagos en otras jurisdicciones, unificación de procedimientos administrativos, por lo cual se redujeron ciertas dificultades. Con esto se intentó que la autonomía local no se vea perjudicada ante la concentración excesiva del gobierno central, temiendo que se coloquen en una situación de dependencia financiera de gran importancia, viéndose también perjudicado el sistema federal.

Cabe también mencionar un aspecto tributario muy discutido, que es el sistema de la imposición tributaria (unitary taxation) adoptado por algunos Estados de ese país, en el cual las actividades del contribuyente fuera del propio Estado inciden en el impuesto a pagar en el propio Estado.

- *Brasil.* Sus constituciones, a partir de 1891, se han caracterizado por la minuciosa distribución de los poderes tributarios de los distintos niveles de gobierno, hasta que la constitución de 1965 modificó radicalmente los sistemas que se venían implementando y delimitó taxativamente tres ámbitos de materia tributarias según parámetros económicos; a) comercio exterior; b) propiedades y rentas; c) producción y distribución. Con estas reformas el poder central logró absorber preponderancia en materia tributaria. Luego con las reformas de los años 1967 y 1969, de 16 categorías de tributo existentes, 12 eran aplicadas por el gobierno central (de los cuales, 4 se integraban al tesoro federal, 1 a los Estados, 2 a los municipios, y 5 se repartían según el sistema de coparticipación); 2 son estatales, y 2 eran directamente municipales. Con esto se podía observar el predominio del poder central sobre los otros niveles.

La Constitución de 1988 cambió los rumbos, estableciendo que la competencia tributaria de la Unión (gobierno central), Estados, del Distrito Federal y de los municipios, será repartida entre los mismos de la siguiente forma: La Unión tendrá competencias sobre los impuestos sobre importación,

exportación, rentas, y ganancias, productos industrializados, operaciones de crédito, propiedad territorial rural y grandes fortunas. En cambio el Distrito Federal y los Estados tienen competencia sobre impuestos existentes a la transmisión mortis causa y donación, circulación de mercaderías y servicios de transporte interestatal y propiedad de vehículos automotores; también sobre el producto del impuesto sobre las rentas y las ganancias, estableciendo, además, normas relativas a el reparto para los municipios. Esta Constitución dio origen a un sistema de separación de impuestos compartidos.

- *México*. En este país suelen producirse conflictos entre el gobierno central y los Estados porque, en general, ambos poseen facultades concurrentes amplias, dado que la Constitución de 1917 con las reformas de 1940 se limitó a establecer ciertas prohibiciones y no a una distribución taxativa del poder tributario como en Brasil. Procurando una solución a estos problemas de libertad impositiva, se formaron tres Convenciones Nacionales Fiscales en 1925, 1933 y 1947 para delimitar estos poderes, aunque no tuvieron conclusiones positivas. Además se creó una Comisión Nacional de Árbitros integrada con representantes del Gobierno Federal, los Estados provinciales y de los contribuyentes para revisar la legislación tributaria, pero tampoco tuvo grandes frutos. Finalmente la solución fue derivada por la ley de Coordinación Fiscal del año 1978, donde los Estados provinciales que deseen deben adherirse al Sistema para recibir las participaciones que le corresponda, con renunciamiento a gravar ciertas materias.

## **1.5. Reflexiones**

Se puede ver que la evolución económica producida a través de la historia y las nuevas funciones de los Estados, demandan una revisión del sistema financiero.

Aunque segura la idea federalista, que es considerada insustituible por su arraigo popular derivado de la historia y de la conformación geográfica de nuestro país, es indudable que no pueden mantenerse las formas ortodoxas del siglo XIX.

Por lo que nos hallamos ante un nuevo federalismo, con particularidades y modalidades que deben adaptarse a las moderadas circunstancias de la vida y profundizarse en un amplio concepto de solidaridad nacional.

No será una tarea fácil, pero se deberán innovar los sistemas, observando con cuidado y cautela la centralización gubernamental por oposición al sistema federal de recaudación, sobretodo poniendo el acento en la cooperación y coordinación entre la Nación y las provincias.



## Capítulo 2: El Convenio Multilateral

### 2.1. Conceptualizaciones

La suscripción del Convenio Multilateral efectuada en la ciudad de Salta el día 18 de agosto de 1977, obedeció a la necesidad de evitar superposiciones impositivas y armonizar y coordinar el ejercicio del poder tributario por parte de distintos entes autónomos, tratando de que el hecho de que el contribuyente realice actividades interjurisdiccionales no le traiga aparejados mayores gravámenes que los que tendría que pagar si desarrolla su actividad en una sola jurisdicción. De ahí que la competencia tributaria se reparta en la medida de la importancia y envergadura de la actividad ejercida en cada jurisdicción.

Desde el punto de vista formal, se trata de un acuerdo suscripto por representantes de las provincias y de la Ciudad de Buenos Aires, ratificado luego por leyes de esos respectivos distritos, las que como tales integran el derecho local, y concurren a conformar un derecho intrafederal que prevalece sobre aquel.

Va de suyo, que *“el Convenio Multilateral tiene incidencia únicamente sobre aquella tasa municipal cuyo hecho imponible contempla un servicio prestado a la actividad interjurisdiccional”*<sup>4</sup>. Siendo así, resulta necesaria la aplicación de un régimen que evite gravar mayores ingresos que los generados por la actividad efectivamente ejercida en el territorio, en el cual se prestan los servicios concretos e individualizados que constituyen precisamente la causa del hecho imponible. Los municipios argentinos han denominado de distintas maneras a aquellas tasas cuyo hecho imponible contempla un servicio prestado a la actividad interjurisdiccional, por ejemplo, en la provincia de Buenos Aires, se la denomina: “Tasa por inspección, seguridad e higiene”, en la de Misiones: “Derecho de inspección, registro y contralor” y en la de Córdoba “Contribución por actividades comerciales”.

Es dable señalar, que la aplicación de este tipo de tasas, genera una serie de inconvenientes, tanto en lo que hace al sujeto pasivo de la tasa, como a la base imponible,

---

<sup>4</sup> Comisión Arbitral. Resolución N° 37/2005 del 01-06-2005 “Cablevisión S.A. c/ Municipalidad de Villa Constitución”.

que resultan necesario coordinar adecuadamente, a fin de evitar situaciones que podrían llegar a transformarse en caóticas.

El Convenio multilateral es una herramienta de coordinación financiera tendiente a evitar las superposiciones impositivas. Así lo expresa la Corte Suprema al afirmar que ese Convenio, suscripto en 1964 entre la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y las provincias, tuvo como finalidad (lo que estableció un precedente) fijar a cada uno de los respectivos fiscos una determinada esfera de imposición cuando una actividad lucrativa es ejercida en más de una jurisdicción y el monto de los ingresos brutos deba atribuirse a varios de ellos. De tal suerte, se procura superar una anomalía económica, nos referimos a la múltiple imposición.

Si bien un régimen impositivo razonablemente organizado no ha de desentenderse de las peligrosas consecuencias que la excesiva presión tributaria puede causar en la economía del país, el problema que ello plantea no concierne al régimen impositivo de la Constitución Nacional, sino a la política de las relaciones económicas de la Nación con las provincias y de estas con los municipios que ejercen poder tributario propio - originario y no delegado-.

Por lo tanto el Convenio Multilateral, tiene por objetivo evitar superposiciones impositivas en el caso de actividades interjurisdiccionales, y al mismo tiempo coordinar y armonizar los poderes tributarios autónomos de las jurisdicciones provinciales. Su aplicación ha demostrado que todavía hay numerosas situaciones que plantean más incertidumbre que certezas. Los treinta y seis artículos del Convenio resultan insuficientes para dar certezas a los contribuyentes sobre su adecuado encuadre. La Comisión Arbitral (la cual se analizará más adelante) se vio obligada a producir resoluciones generales que complementaban e interpretaban el citado convenio. No obstante, las situaciones conflictivas entre los contribuyentes y las jurisdicciones provinciales y municipales se han sucedido, prueba de ello es que año a año se ven incrementadas las actuaciones a resolver por los organismos de aplicación, es sobre éstas en particular que se centra este trabajo.

## 2.2. Teorías

### Teorías "Convenio – Sujeto" o "Convenio – Actividad"

Lo establecido por el artículo 1º del Convenio Multilateral, al definir el ámbito de aplicación del mismo: *“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...”*<sup>5</sup> dio lugar a dos posturas diferentes respecto de su interpretación, las teorías:

- Convenio Sujeto
- Convenio Actividad

La Teoría "Convenio Sujeto" sostiene que cuando un mismo sujeto realiza varias actividades interjurisdiccionales, pero en jurisdicciones que pueden o no coincidir, debe igualmente realizar una sola y única distribución de la base imponible, la cual estará formada por el total de los ingresos brutos obtenidos en todas las actividades.

Según esta interpretación el convenio se aplica sobre la actividad global de la empresa o sujeto, de tal forma que si una parte cualquiera de la actividad del sujeto está

---

<sup>5</sup> Convenio Multilateral de 1977, Artículo 1.- " 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. Así se encuentran comprendidas en él los casos en que se configure alguna de las siguientes situaciones:

- a) Que la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente;
- b) Que todas las etapas de la industrialización o comercialización se efectúen en una o varias jurisdicciones y la dirección y administración se ejerza en otra u otras;
- c) Que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otra u otras;
- d) Que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados económicamente en otra u otras jurisdicciones.

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)."

comprendida en el convenio, lo estarán las demás. Su fundamento radica en el hecho de considerar que la vinculación se efectúa a partir del sujeto y no de la actividad.

En cuanto a la segunda teoría, la de "Convenio Actividad", en cambio, sostiene que cuando un sujeto realiza varias actividades totalmente diferenciadas en dos o más jurisdicciones, deberá realizar un convenio por cada actividad desarrollada, tomando en forma separada los gastos e ingresos de cada una de ellas. Esta segunda interpretación considera que el convenio se aplica en forma independiente para cada uno de los distintos rubros en que puede exteriorizarse la actividad global de la empresa o sujeto. Así, si un sujeto desarrollara actividades interjurisdiccionales y conjuntamente actividades unijurisdiccionales, estas últimas quedarían fuera de la aplicación del Convenio Multilateral.

A continuación, se exponen el siguiente ejemplo: Una empresa se dedica a la comercialización de repuestos de motos en las provincias de Córdoba, Santa Fe y San Luis y posee un restaurante en la ciudad de Rosario. Según el criterio del **convenio-sujeto**, las actividades están alcanzadas por las disposiciones del convenio, mientras que, siguiendo la interpretación del **convenio-actividad**, la comercialización de repuestos estaría alcanzada por el convenio, pero por el restaurante se debería tributar íntegramente en la provincia de Santa Fe. Esta última interpretación a la que adhiere mayoritariamente la doctrina, no ha sido receptada por los órganos de aplicación del Convenio Multilateral en sus resoluciones de casos particulares: A través del expediente 1/1979, resolución de la Comisión Arbitral del 26/9/1979 en "Canale Angelaccio y Cía.", y posteriormente por apelación ante la Comisión Plenaria en la causa "Iriarte y Cía. SCS" ambas situaciones resultaron a favor del principio de "convenio-sujeto".

Es de destacar que, El proyecto de reforma del Convenio Multilateral de 1988 de Córdoba enunciaba en su art. 1º: *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 presente Convenio*<sup>6</sup>

Por lo tanto se deberá en todos los casos efectuar una sola liquidación, aún cuando

---

<sup>6</sup> Proyecto de Reforma del Convenio Multilateral aprobado por Comisión Arbitral y Comisión Plenaria en 1988, que nunca fue ratificado por todas las jurisdicciones

las actividades interjurisdiccionales no se realicen en jurisdicciones coincidentes. Pero además, el mismo artículo establecía 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<sup>7</sup>.*

Significa, entonces, que si un contribuyente comprendido en el régimen general, además de sus actividades interjurisdiccionales tiene otras estrictamente locales (tal el caso de alquilar un inmueble de su propiedad en una jurisdicción) no se computarán a los efectos de la distribución ni los ingresos ni los gastos vinculados con dichas actividades locales, por lo tanto los ingresos de las mismas abonarán el impuesto en la jurisdicción donde se obtienen.

A partir de lo dicho, puede verse que, resulta razonable dicho proceder. Pero al no haber certezas respecto del tema, ello puede traer aclaraciones a los sujetos del Proyecto de Convenio de Córdoba de 1988 en su art. 17<sup>o</sup><sup>8</sup>, que establecía una distinción entre ingresos computables y no computables:

En el caso de distinta base imponible en las diversas jurisdicciones involucradas, la Comisión Arbitral interpretó que “*aún cuando la base se determine de distintas formas en las diversas jurisdicciones involucradas (ingresos brutos totales, diferencia entre precios de compra y de venta, diferencia entre ingresos y egresos, etc.) deberán tomarse siempre como base de distribución, los ingresos brutos totales del contribuyente*” (Art. 1 R.G. (C.A.) 2/2010).

La Comisión Arbitral se pronunció respecto al tratamiento que corresponde dispensar a las devoluciones, bonificaciones, descuentos y otros conceptos similares, ya

---

<sup>7</sup> Proyecto de Reforma del Convenio Multilateral aprobado por Comisión Arbitral y Comisión Plenaria en 1988, que nunca fue ratificado por todas las jurisdicciones

<sup>8</sup> Proyecto de Convenio de Córdoba de 1988, Art. 17.-" Ingresos computables: A los efectos del artículo 12, inciso b) se considera ingreso computable todo el que no se mencione en la enumeración siguiente: a) Los ingresos derivados de actividades puramente locales de las mencionadas en el quinto párrafo del artículo 1º; b) Los ingresos que sean objetos de atribución directa conforme a algunos de los regímenes especiales; c) Los ingresos originados en operaciones de exportación; d) Los recuperos de incobrables y de otras provisiones; e) Los ingresos obtenidos por el desempeño de la función pública o del trabajo en relación de dependencia; f) Los reintegros de capital en operaciones financieras; g) Los ingresos originados a cualquier título de bienes de uso o de inversiones permanentes; h) Los resultados positivos por exposición a la inflación y resultados por tenencia. "

sean cedidos u obtenidos por el contribuyente y a tal efecto el Art. 2 de la Resolución General 2/2010 (C.A.) expresa:

*A estos fines los ingresos y gastos computables deben ser considerados netos de devoluciones, bonificaciones, descuentos u otros conceptos similares, según correspondan, con independencia de las circunstancias y del momento en que tales hechos se produzcan. Lo dispuesto en el párrafo precedente no obsta al tratamiento que asigne a dichos conceptos la legislación de cada jurisdicción a efectos de su consideración como base imponible local.*

### **2.3. Ámbito de aplicación**

Uno de los problemas que se presentan es el referido al ámbito de aplicación, cuando se trate de sujetos que realicen actividades alcanzadas por el Convenio, junto con otras locales puras de una jurisdicción.

Esto se consigna en el artículo 1 ° del Convenio:

*Las actividades a que se refiere el presente convenio son aquellas que se ejercen por un 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 etc., con o sin relación de dependencia.<sup>9</sup>*

---

<sup>9</sup> Convenio multilateral del 18/08/77

Del texto del artículo se desprenden los siguientes requisitos que deben considerarse para su aplicación:

- Que la actividad sea ejercida por un contribuyente por sí, o por terceras personas.
- Que se efectúe en más de una jurisdicción.
- Que sus ingresos provengan de un proceso único económicamente inseparable.
- Que se distribuya la base imponible del impuesto.

Además, este artículo hace una enunciación ejemplificativa, no taxativa, de casos de aplicación, siendo dichos ejemplos:

*a) Que la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras.*

*b) Que todas las etapas de la industrialización o comercialización se efectúen en una o varias jurisdicciones, y la dirección y administración en otra u otras.*

*c) Que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otras.*

*d) Que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados económicamente en otra u otras jurisdicciones.<sup>10</sup>*

---

<sup>10</sup> Convenio multilateral del 18/08/77, Artículo 1º

## 2.4. Organismo de Aplicación

Un organismo de aplicación es una entidad que se ocupa de aplicar y supervisar en la práctica, normas y resoluciones. Antes de analizar el convenio será de menester estudiar quien estará a cargo del mencionado organismo. El mismo se integrará por una Comisión Plenaria (de ahora en mas CP) y de una Comisión Arbitral (en adelante CA)..

### 2.4.1. Comisión Plenaria

Este Convenio prevé en el artículo 16<sup>11</sup>, el funcionamiento de una Comisión Plenaria, constituida por dos representantes de cada jurisdicción adherida, con un titular y un suplente, especialistas en materia impositiva que, elegirán de entre ellos un Presidente.

Realizarán dos reuniones anuales, y tendrá como funciones principales, según establece el artículo 17<sup>12</sup> aprobar el reglamento interno de la C.P. y el de la C.A. establecer normas procesales, sancionar el presupuesto y nombrar el presidente y vicepresidente de la C.A., resolver las apelaciones, considerar los informes de la C.A., etc.

---

<sup>11</sup> Convenio Multilateral del 18/08/77, Artículo 16°.- "La Comisión Plenaria se constituirá con dos representantes por cada jurisdicción adherida –un titular y un suplente- que deberán ser especialistas en materia impositiva. Elegirá de entre sus miembros en cada sesión un presidente y funcionará válidamente con la presencia de la mitad más uno de sus miembros. Las decisiones se tomarán por mayoría de votos de los miembros presentes, decidiendo el Presidente en caso de empate. "

<sup>12</sup> Convenio Multilateral del 18/08/77 , Artículo 17°.- "Serán funciones de la Comisión Plenaria:

- a) Aprobar su reglamento interno y el de la Comisión Arbitral;
- b) Establecer las normas procesales que deberán regir las actuaciones ante ella y la Comisión Arbitral;
- c) Sancionar el presupuesto de gastos de la Comisión Arbitral y controlar su ejecución;
- d) Nombrar el presidente y vicepresidente de la Comisión Arbitral de una terna que al efecto se solicitará a la Secretaría de Hacienda de la Nación;
- e) Resolver con carácter definitivo los recursos de apelación a que se refiere el artículo 25, dentro de los noventa días (90) de interpuesto;
- f) Considerar los informes de la Comisión Arbitral;
- g) Proponer "ad referéndum" de todas las jurisdicciones adheridas y con el voto de la mitad más una de ellas, modificaciones al presente Convenio sobre temas incluidos expresamente en el Orden del Día de la respectiva convocatoria. La Comisión Arbitral acompañará a la convocatoria todos los antecedentes que hagan a la misma."



## 2.4.2. Comisión Arbitral

Este Convenio establece en el artículo 19<sup>13</sup> una Comisión Arbitral, integrada por un presidente, un vicepresidente, siete vocales titulares y siete vocales suplentes, cuya finalidad consiste en dirimir y prevenir los conflictos que puedan surgir con motivo de la interpretación del convenio. El presidente de la Comisión Arbitral, como se dijo anteriormente, es nombrado por la CP. Los vocales representarán a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a la Provincia de Buenos Aires y a cada una de las cinco zonas que establece el artículo 20<sup>14</sup> del Convenio. Además, siguiendo a este último artículo, menciona la importancia de la adhesión diciendo que "*Las jurisdicciones no adheridas no podrán integrar la Comisión Arbitral.*"

<sup>13</sup>Convenio Multilateral del 18/08/77, Artículo 19.-"La Comisión Arbitral estará integrada por un presidente, un vicepresidente, siete vocales titulares y siete vocales suplentes y tendrá su asiento en la Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación."

<sup>14</sup> Convenio Multilateral del 18/08/77, Artículo 20.-" El presidente de la Comisión Arbitral será nombrado por la Comisión Plenaria de una terna que al efecto se solicitará a la Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación. El vicepresidente se elegirá en una elección posterior entre los dos miembros propuestos restante. Los vocales representarán a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, a la Provincia de Buenos Aires y a cada una de las cinco zonas que se indican a continuación, integradas por las jurisdicciones que en cada caso se especifica:

Zona Noreste	Zona Noroeste	Zona Centro
Corrientes	Salta	Córdoba
Chaco	Jujuy	La Pampa
Misiones	Tucumán	Santa Fe
Formosa	Santiago del Estero	Entre Ríos
	Catamarca	

Zona Cuyo	Zona Sur o Patagónica
San Luis	Chubut
La Rioja	Neuquén
Mendoza	Río Negro
San Juan	Santa Cruz
	Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur

El presidente, el vicepresidente y los vocales deberán ser especialistas en materia impositiva.

Las jurisdicciones no adheridas no podrán integrar la Comisión Arbitral."

### 2.4.2.1 Designación. Funciones de la Comisión Arbitral.

La Comisión Arbitral estará integrada por vocales, que durarán en sus funciones dos años y se removerán de acuerdo al procedimiento mandado por el artículo 21<sup>15</sup>.

Es importante destacar las funciones de la Comisión Arbitral, las cuales se describen en el artículo 24<sup>16</sup> del Convenio Multilateral. Entre las más importantes se pueden mencionar: Dictar normas generales interpretativas de oficio y a instancia de los fiscos adheridos (siendo obligatorias para estos últimos), resolver cuestiones planteadas

---

<sup>15</sup> Convenio Multilateral del 18/08/77, Artículo 21°." Los vocales representantes de las zonas que se mencionan en el artículo anterior durarán en sus funciones dos años y se renovarán de acuerdo al siguiente procedimiento:

- a) Dentro de cada zona se determinará el orden correspondiente a los Vocales, asignados por acuerdo o por sorteo un número correlativo de cada una de las jurisdicciones integrantes de la zona respectiva;
- b) Las jurisdicciones a las que correspondan los cinco primeros números de orden tendrán derecho a designar los vocales para el primer período de dos años, quienes serán sustituidos al cabo de ese término por los representantes de las jurisdicciones que correspondan, según lo que acordaren los integrantes de cada zona o que sigan en orden de lista, y así sucesivamente hasta que todas las jurisdicciones hayan representado a su respectiva zona;
- c) A los efectos de las futuras renovaciones las jurisdicciones salientes mantendrán el orden preestablecido."

<sup>16</sup> Convenio Multilateral del 18/08/77, Artículo 24°." Serán funciones de la Comisión Arbitral:

- a) Dictar de oficio o a instancia de los fiscos adheridos normas generales interpretativas de las cláusulas del presente Convenio, que serán obligatorias para las jurisdicciones adheridas;
- b) Resolver las cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos. Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto;
- c) Resolver las cuestiones que se planteen con motivo de la aplicación de las normas de procedimiento que rijan la actuación ante el organismo;
- d) Ejercer iguales funciones a las indicadas en los incisos anteriores con respecto a cuestiones que originen o se hayan originado y estuvieran pendientes de resolución con motivo de la aplicación de los convenios precedentes;
- e) Proyectar y ejecutar su presupuesto;
- f) Proyectar su reglamento interno y normas procesales;
- g) Organizar y dirigir todas las tareas administrativas y técnicas del Organismo;
- h) Convocar a la Comisión Plenaria en los siguientes casos:
  - 1. Para realizar las reuniones previstas en el artículo 18.
  - 2. Para resolver los recursos de apelación a que se refiere el artículo 17, inciso e), dentro de los treinta días (30) de su interposición. A tal efecto remitirá a cada una de las jurisdicciones, dentro de los cinco días (5) de interpuesto el recurso, copia de todos los antecedentes del caso en apelación.
  - 3. En toda otra oportunidad que lo considere conveniente.
- i) Organizar la centralización y distribución de información para la correcta aplicación del presente Convenio.

A los fines indicados en el presente artículo, las jurisdicciones deberán remitir obligatoriamente a la Comisión Arbitral los antecedentes e informaciones que ésta les solicite para la resolución de los casos sometidos a su consideración y facilitar toda la información que les sea requerida a los fines del cumplimiento de lo establecido en el inciso i)."

sobre casos concretos, proyectar y ejecutar su presupuesto, el reglamento interno y las normas procesales, convocar a la C.P. frente a los casos expresados en el inciso h), organizar y dirigir todas las tareas administrativas y técnicas del organismo.

## **2.5. Recursos**

También se contempla por parte de los fiscos adheridos y los contribuyentes o asociaciones reconocidas afectadas, la interposición de recursos de apelación contra las resoluciones de la Comisión Arbitral, dentro de los treinta días hábiles de su notificación, ante la C.P., así lo manifiesta el art. 25<sup>17</sup> de la ley de Convenio.

Cabe agregar que estos organismos referidos anteriormente no actúan en abstracto, sino que requieren un impulso concreto, promovido por alguno de los Fiscos adheridos para la determinación tributaria del impuesto sobre los ingresos brutos, y que comprometa la materia alcanzada por el Convenio Multilateral. Frente a la actuación local, el afectado podrá defenderse conforme al procedimiento tributario local, incluyendo los recursos administrativos o judiciales que fueren pertinentes, sin perjuicio de poder recurrir también ante la Comisión Arbitral.

En este capítulo se esbozó un panorama sobre el Convenio Multilateral, las teorías, las comisiones y su conformación, a continuación se analizará el análisis del sustento territorial y sus diferentes inconvenientes con dicho convenio.

---

<sup>17</sup> Convenio Multilateral del 18/08/77 , Artículo 25.- "Contra las disposiciones generales interpretativas y las resoluciones que dicte la Comisión Arbitral, los fiscos adheridos y los contribuyentes o asociaciones reconocidas afectadas, podrán interponer recurso de apelación ante la Comisión Plenaria, en la forma que establezcan las normas procesales y dentro de los treinta días (30) hábiles de su notificación."

## Capítulo 3: Análisis del sustento territorial

### 3.1. Nociones Generales. Diferentes Resoluciones.

El sustento territorial, supone la presencia física del contribuyente, en la jurisdicción del fisco que reclama potestad tributaria. Esta presencia se produce ya sea personalmente o través de terceros, pero tiene que desarrollarse una efectiva actividad, la que se manifiesta a través del gasto, situación que evidenciaría la intención del contribuyente de obtener ingresos en la jurisdicción donde produce la citada erogación.

La consecuencia de esto es que ningún fisco puede gravar los ingresos de un contribuyente que no ha realizado parte de su actividad en el territorio de su jurisdicción. Alguna vez dijo Bulit Goñi: *"sólo habrá actividad efectiva en un territorio cuando, mediante el asiento real, efectivo y tangible en él, el contribuyente potencial desenvuelva algún aspecto de su actividad tendiente a lograr el ingreso final"*<sup>18</sup>

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

En suma, habrá sustento territorial en primer lugar cuando se realice en la jurisdicción del adquirente alguna actividad concreta y efectiva tendiente a obtener ingresos, ya sea por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, o bien por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, entre otros, con o sin relación de dependencia.

En segundo lugar cuando se efectúe en la jurisdicción del adquirente un gasto, de cualquier naturaleza, lo que hace presumir, sin admitir prueba en contrario, el desarrollo efectivo de una actividad, como señalan algunos autores como Enrique G. Bulit Goñi; este gasto no necesariamente tiene que estar relacionado con una operación en particular que genera un ingreso; sí con alguna de las actividades del contribuyente encuadradas en el Convenio.

---

<sup>18</sup> Bulit Goñi. "El sustento territorial en el impuesto a los ingresos brutos y el nuevo Convenio Multilateral" Revista La Información T XXXVII, pág.21

La primera situación no ofrece demasiadas dificultades para la aplicación del Convenio Multilateral. En cambio en la segunda se observan serios inconvenientes. Véase lo que estipula el Convenio respecto de los llamados contratos entre ausentes en su último párrafo del artículo 1° anteriormente mencionado:

*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, teléfono, etc.)<sup>19</sup>*

Este párrafo trajo confusión en cuanto a su aplicación y el Dr. Ballesteros señaló en las VIII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados de la Capital Federal tres problemas:

- Se establece que el gasto debe estar relacionado con las actividades interjurisdiccionales del contribuyente, pero no con la venta por correspondencia que se hiciera.
- Al considerarse todos los gastos, aún los no computables, siendo estos de muy difícil atribución como los gastos de publicidad y propaganda.
- No hay un límite para la vigencia del gasto eventualmente realizado en una jurisdicción.

En el proyecto de Córdoba, la inexistencia de gastos, computables o no, atribuibles a una jurisdicción por dos períodos consecutivos, hacía cesar la atribución de los ingresos derivados de estas operaciones.<sup>20</sup>

De todas maneras, como el proyecto no fue ratificado por todas las jurisdicciones, si bien tiene un valor referencial no resulta aplicable, o su aplicación puede derivar en cuestionamiento por parte de los fiscos eventualmente afectados.

---

<sup>19</sup> Convenio Multilateral del 18/08/77 , Artículo 1°

<sup>20</sup> Proyecto de reforma del Convenio Multilateral aprobado por Comisión Arbitral y Comisión Plenaria en 1988, que nunca fue ratificado por las jurisdicciones.

Respecto de las operaciones entre ausentes Bulit Goñi señala que el requisito de sustento territorial se debe requerir de todos los regímenes encuadrados en el Convenio Multilateral, no solamente al régimen general. Si bien hay situaciones de los regímenes especiales que hacen imposible que el contribuyente no despliegue actividad, hay otras en que pudiera darse y en ese caso no corresponde asignar a la jurisdicción donde no se realizó actividad alguna base imponible. Esto se vio reflejado en la RESOLUCIÓN N° 27/2002 (C.A.) de Luois Dreyfus LTDA S.A.C.E.I.F. y RESOLUCIÓN N° 28/2002 (C.A.) PECOM AGRA S.A. c/Provincia de Salta, en donde se discutía la figura de la mera compra y el tratamiento de las exportaciones. La Comisión Arbitral da la razón al contribuyente, pero la provincia de Salta apela parcialmente y la Comisión Plenaria otorga la razón a la provincia de Salta. Ambas empresas aducían que no correspondía la aplicación del régimen especial artículo 13<sup>21</sup>, dado que no existía sustento territorial por no haber realizado ningún gasto en la jurisdicción de Salta. La Comisión Arbitral manifiesta:

*Que en función de ello, la Provincia de Salta podría gravar las operaciones en las que se compruebe que existan elementos que den sustento para considerar a la empresa contribuyente de la jurisdicción, por lo que no pueden ser gravadas aquellas*

---

<sup>21</sup> Convenio Multilateral, Artículo 13.- " En el caso de las industrias vitivinícolas y azucareras, así como en el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen, cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, plantas de fraccionamiento a terceros, el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85%) del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2°.

En el caso de la industria tabacalera, cuando los industriales adquieran directamente la materia prima a los productores, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora un importe igual al respectivo valor de adquisición de dicha materia prima. La diferencia entre el ingreso bruto total y el referido importe será distribuido entre las distintas jurisdicciones en que se desarrollen las posteriores etapas de la actividad, conforme al régimen establecido por el artículo 2. Igual criterio se seguirá en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de quebracho y de algodón por los respectivos industriales y otros responsables del desmonte; y, en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de arroz, lana y fruta.

En el caso de la mera compra, cualquiera fuera la forma en que se realice, de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora y siempre que ésta no grave la actividad del productor, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora el cincuenta por ciento (50%) del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición. Cuando existan dificultades para establecer este precio, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85 %) del precio de venta obtenido. La diferencia entre el ingreso bruto total del adquirente y el importe mencionado será atribuida a las distintas jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen los productos conforme al régimen del artículo 2°. En los casos en que la jurisdicción productora grave la actividad del productor la atribución se hará con arreglo al régimen del artículo 2°."

*operaciones en donde se carezca de pruebas respecto de la existencia de sustento territorial.*

Pero la Comisión Plenaria en la RESOLUCION N° 7/2003 (C.P.) y la RESOLUCION N° 9/2003 (C.P.) consideró que la cuestión a dilucidar radica en determinar, en el caso concreto, si se ha acreditado el desarrollo de actividad como requisito necesario para el ejercicio de la potestad tributaria jurisdiccional, a los fines de que la Provincia de Salta pueda participar en la atribución de base imponible, en los términos del artículo 13, último párrafo del Convenio Multilateral.

Cabe señalar que para la aplicación del concepto de “mera compra”, también descripto en el artículo 13, resulta necesario, además de verificarse la efectiva compra de productos primarios, exteriorizar la intención de desarrollar la actividad en la jurisdicción productora, requisitos éstos, que en el caso concreto, se han considerados debidamente probados, cuando el comprador se traslada a la jurisdicción productora para desarrollar su actividad de compra se dan los supuestos citados precedentemente.

Asimismo, tales requisitos se acreditan aún en los casos en que el comprador no se traslade a la jurisdicción productora, siempre que se exteriorice adicionalmente mediante hechos, actos u otros elementos probatorios, la intención o voluntad del comprador de desarrollar su actividad compradora en la jurisdicción productora.

Otro tema a considerar es el problema planteado por el Doctor Ballesteros, respecto a que el artículo primero en su tercer párrafo no especifica que el gasto de cualquier naturaleza deba estar relacionado con la venta hecha por correspondencia. Así planteado un caso concreto MONSANTO ARGENTINA SAIC c/ Provincia de San Luis RESOLUCIÓN N° 16/2004 (C.A.) la empresa cuestionaba que no existía sustento territorial en San Luis para las ventas que había realizado por correspondencia, dado que los gastos que realizaba correspondía a otra actividad que desarrollaba en la provincia. Con respecto a este planteo, la Comisión Arbitral expresó:

*Que puesta en el análisis del tema, la Comisión considera 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. Que en el caso, 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.*

Resulta sumamente interesante la Resolución 53/2006 de la Comisión Arbitral de TELEVISION FEDERAL S.A. c/ PROVINCIA DE MENDOZA, en donde se ratifica la aplicación del artículo 4º<sup>22</sup>. En este caso Telefé sostenía que si bien el servicio de televisión por cable se había prestado en la Provincia de Mendoza, no había sustento territorial en dicha jurisdicción, dado que no había realizado gasto alguno. Y a continuación relata que lo único que hacía era entregar en carácter de comodato decodificadores a los usuarios locales. Dichos decodificadores habían sido adquiridos en otra jurisdicción. La Comisión Arbitral aclara, que la compra de los decodificadores era una erogación que bien podía destinarse a un gasto o de un bien de uso. Si la compra del decodificador se consideraba un gasto, el mismo debía atribuirse a Mendoza, independientemente que la erogación se hubiera hecho en otra jurisdicción, puesto que estaba íntimamente relacionado con la prestación del servicio de señal. Y si se trataba de un bien de uso, la amortización para el Convenio Multilateral es un gasto computable y debía atribuirse a Mendoza, donde estaba radicado el bien de uso amortizable. Luego de probado la existencia de sustento territorial, la pretensión de la Provincia de Mendoza es correcta.

Referido al sustento territorial, se puede decir que es también decisivo al momento de aplicar el Convenio Multilateral o no, dado que por ejemplo en el caso BELLACUP S.A. c/ Provincia de Buenos Aires RESOLUCIÓN N° 17/ 2006 (C.A.) la empresa aplicaba Convenio Multilateral, operaciones entre ausentes, pretendiendo haber hecho gastos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin poder probarlo, pues en la

---

<sup>22</sup> Convenio Multilateral, Artículo 4.- "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. Así, los sueldos, jornales y otras remuneraciones se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren.

Los gastos que no puedan ser atribuidos con certeza, se distribuirán en la misma proporción que los demás, siempre que sean de escasa significación con respecto a éstos. En caso contrario, el contribuyente deberá distribuirlo mediante estimación razonablemente fundada.

Los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible."



verificación no aportó un solo comprobante con gastos de esa naturaleza. Luego la Comisión Arbitral consideró acertada la postura del fisco de la Provincia de Buenos Aires que consideraba que todas las operaciones de la firma correspondían a un contribuyente local. Distinta fue la situación de DECKERT SUSANA MATILDE c/ Provincia de Buenos Aires RESOLUCIÓN N° 18/2006 (C.A.) pues en este caso la contribuyente probó mediante condiciones contractuales cumplidas que debió realizar gastos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En la Resolución 09/2005 (C.A.-), ratificada por RESOLUCIÓN N° 18/2005 (C. P.) AMPACET SOUTH AMERICA S.R.L. c/ Provincia de San Luis la controversia se centró en que la empresa había realizado ventas en la Provincia de San Luis a través de la “contratación entre ausentes”, pero consideraba que no había sustento territorial en dicha provincia, para asignar la venta al domicilio del adquirente como manda a hacer el artículo 2<sup>23</sup> último párrafo. La Comisión Arbitral consideró los argumentos y documentación aportados por la fiscalización de la Provincia de San Luis y el hecho que la empresa no hubiera podido aportar elementos probatorios que desvirtuaran la presunción de que se hubiera realizado actividad en la Provincia, así *“corresponde concluir que existen gastos atribuibles a la Provincia de San Luis, con lo que queda configurado el sustento territorial que se requiere a los fines de la aplicación del Convenio Multilateral”*.

---

<sup>23</sup> Convenio Multilateral, Artículo 2.- "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 cincuenta por ciento (50%) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.

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, agencia u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, 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 1º, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios."

### 3.2. Gastos computables y no computables

Una de las primeras dudas que se generaron a partir de la redacción del Convenio Multilateral se referían a si las enunciaciones del artículo 3<sup>24</sup> eran enunciativas o taxativas, generando interpretaciones doctrinarias encontradas.

La Comisión Plenaria se expidió en la causa “Gillette Argentina SA c/ Provincia de Bs. As (RCP 6/2007):

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

Es de resaltar, que el hecho de que el concepto no esté expresamente contemplado como no computable en el artículo 3º del Convenio Multilateral no da lugar automáticamente a que deba entenderse como computable. Lo que realmente se pretende es que no se computen gastos que no representen medianamente la magnitud de la actividad desarrollada por el sujeto en las distintas jurisdicciones en que opera, y así lo ha dejado expresado la Comisión Arbitral con el dictado del artículo 13 del Anexo de la Resolución General N° 1/2007, al ampliar la lista de los “gastos no computables” al considerar como tal a las diferencias de cambio.

---

<sup>24</sup> Convenio Multilateral, Artículo 3.- "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."

En el presente caso correspondió determinar si el concepto “Deudores Incobrables” se considera un gasto o no, y en caso afirmativo si cumple con la exigencia del artículo 4<sup>25</sup> del Convenio Multilateral, es decir, que tenga una relación directa con la actividad que se desarrolle en una determinada jurisdicción a la que se pretende atribuir. Entonces el concepto “Deudores Incobrables”, dentro de las pérdidas de la empresa, no configura una erogación, requisito casi indispensable del gasto, sino más bien es una negación del ingreso, siendo a su vez no representativo del desarrollo de la actividad del contribuyente, motivo por el cual no debería ser considerado como un concepto a contemplar a los fines de la confección del coeficiente de gastos.

Asimismo la Comisión Arbitral interpretó en su resolución 93/2003 hoy artículo 17 de la resolución (CP) 2/2010 que las diferencias de cambio no constituían gasto computable.

### **3.3. Operaciones celebradas por Internet. Comercio Electrónico.**

Otro tema que ha planteado una serie de problemas acerca de la aplicación a ese respecto de los referidos criterios de atribución de la potestad tributaria, fue el de las ventas realizadas por internet. Esta se caracteriza por ser un sistema de operaciones, que consiste en la compra y venta de productos o de servicios a través de medios electrónicos, tales como Internet y otras redes informáticas, llamado *e-commerce*. Originalmente el término se aplicaba a la realización de transacciones mediante medios electrónicos tales como el intercambio electrónico de datos, sin embargo con el advenimiento de la internet y la World Wide Web a mediados de los años 90 comenzó a referirse principalmente a la

---

<sup>25</sup> Convenio Multilateral, Artículo 4°.- "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. Así, los sueldos, jornales y otras remuneraciones se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren.

Los gastos que no puedan ser atribuidos con certeza, se distribuirán en la misma proporción que los demás, siempre que sean de escasa significación con respecto a éstos. En caso contrario, el contribuyente deberá distribuirlo mediante estimación razonablemente fundada.

Los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible."

venta de bienes y servicios a través de la red, usando como forma de pago medios electrónicos, tales como las tarjetas de crédito. La cantidad de comercio llevada a cabo electrónicamente ha crecido de manera extraordinaria. Una gran variedad de comercializaciones se realizan de esta manera, estimulando la creación y utilización de innovaciones como la transferencia de fondos electrónica, la administración de cadenas de suministro, el marketing, el procesamiento de transacciones en línea, el intercambio electrónico de datos, los sistemas de administración del inventario y los sistemas automatizados de recolección de datos.

La mayor parte del comercio electrónico consiste en la compra y venta de productos o servicios entre personas y empresas, sin embargo un porcentaje considerable del comercio electrónico consiste en la adquisición de artículos virtuales (software y derivados en su mayoría), tales como el acceso a contenido "Premium" de un sitio web.

El comercio electrónico o cibercomercio ha desafiado con éxito los avatares físicos y políticos de la geografía poniendo en posición de irrelevancia la localización física de la operación.

Dado que los Estados Nacionales se fundan en la potestad que ejercen sobre un determinado territorio y, en especial, en su capacidad de imposición sobre la actividad económica y sus resultados, esta nueva realidad cuestiona al sustento territorial del poder fiscal del Estado con la fuente natural que lo solventa, en particular con el aspecto espacial del hecho imponible. Esta situación podría resultar eventualmente en doble imposición para los contribuyentes y desvanecimiento de las bases imponibles para los Estados. El "ningún lugar" del ciberespacio, implica que sus operaciones están más allá del alcance de los Estados.

A los efectos de salvar este problema, con carácter obligatorio para todas las jurisdicciones, se ha determinado que el ejercicio del comercio a través de medios electrónicos se debe considerar como una *actividad entre ausentes*, sujetas al Convenio. Luego los ingresos derivados de estas operaciones deben ser asignadas a la jurisdicción del adquirente, siempre que haya habido gastos en la jurisdicción adquirente. Pero a diferencia de lo que establece el último párrafo del artículo primero del Convenio Multilateral, el gasto que da sustento territorial a la operación, no lo realiza el vendedor,

sino el adquirente, cuando formalice el pedido, o bien lo que se hace es crear un gasto presunto, suponiendo que la comunicación electrónica genera gastos para el usuario-vendedor de ese medio de comunicación. Esta interpretación de la Comisión Arbitral sobre sustento territorial puede generar más de una confusión, cuando no conflictos de aplicación.

A tal fin, la resolución general 83/2002 (hoy art.16 de la RG 2/2010), de la Comisión Arbitral reinterpretó el último párrafo del artículo 1° (antes mencionado) del Convenio, agregando:

*Art. 1 - Interpretar que 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.*

*Art. 2 - Considerar que 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.*

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 importante tener presente la postura que han tenido los fiscos provinciales cuando elaboraron el proyecto del nuevo convenio en Córdoba en el año 1988, 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:

*Establéese exclusivamente para los ingresos que provengan de operaciones concertadas entre sujetos situados en distinta jurisdicción por correspondencia, teléfono, telégrafo, telex 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.<sup>26</sup>*

El texto tampoco clarifica que debe entenderse por el domicilio del adquirente. No obstante ello, introduce 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 injerencia 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.

En cuanto a lo anteriormente dicho es interesante destacar el aporte doctrinario que otorga el proyecto de Convenio celebrado en Córdoba (el cual no se encuentra vigente por no ser aprobado por todas las jurisdicciones) ya que da una definición más acabada de lo que es el sustento territorial para este tipo de operaciones.

Además, del desarrollo de lo expuesto, se desprende la necesidad de una norma aclaratoria al texto del Convenio. Del mismo modo, se puede considerar como pauta a

---

<sup>26</sup> Proyecto celebrado en Córdoba del Convenio Multilateral de 1988

aplicar, que los ingresos deben ser atribuidos al lugar de concertación de las operaciones o en su caso donde se ejecute la prestación del servicio, es la que se ajusta al lugar donde tienen origen los ingresos devengados.

### **3.4. Gastos de transporte**

El tema de la atribución de gastos de transporte ha sido objeto del análisis por parte del Dr. Bulit Goñi<sup>27</sup>; el autor manifiesta que se debe distribuir dichos gastos entre las jurisdicciones en las que se desarrolle la actividad. Asimismo enuncia que este criterio viene desde el primer convenio y hace referencia al proyecto de Convenio aprobado en Córdoba en donde respecto de este tema el art.15 dice: ” *Los gastos de transporte de ventas, se atribuirán en proporción a los ingresos brutos computables de cada jurisdicción*”, a diferencia del último párrafo del art. 4 Convenio de 1977, que remarca el hecho imponible, estableciendo: "*Los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible*". Es decir que el primero sólo se refería a gastos de transporte de ventas y que los mismos se asignarían en proporción a los ingresos computables. No obstante lo enunciado la interpretación de los organismos de aplicación ha sido que dicho gasto debe dividirse entre las jurisdicciones entre las que se realiza la operación. Dicho criterio resultó plasmado en la RG 7/2006 hoy art.13<sup>28</sup> de la RG 2/2010.

### **3.5. Gastos de compra**

Otro tema que ha suscitado encontradas interpretaciones es el referido a gastos de compra, especialmente los fletes de compras de mercaderías, donde si bien la Comisión Arbitral y luego la Plenaria interpretaron que eran *gastos computables*<sup>29</sup>, el Tribunal

---

<sup>27</sup> Bulit Goñi, Enrique (Año 1992) Convenio Multilateral - Ed. Depalma, Bs. As.

<sup>28</sup> RG 2/2010, Art. 13 - "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. Este criterio que puede justificarse a nivel teórico es dificultoso llevarlo a la práctica, sobre todo si se trata de múltiples operaciones con distintos destinos. Siempre queda la alternativa fijada por el propio artículo 4 en razón de no poder asignarse con certeza, hacer una estimación razonable, la que podría ser la planteada por el proyecto de Convenio aprobado en Córdoba."

<sup>29</sup> Libertad SA c/ Ciudad Autónoma de Bs.As. R (CA) 18/2008 y R (CP) 31/2008

Fiscal de la Provincia de Buenos Aires en la causa Tejimet<sup>30</sup> consideró que eran integrantes del costo de la mercadería adquirida, luego no computables. Mejor aclarado se vio el panorama en el proyecto de Convenio Multilateral aprobado en Córdoba, donde se incluía expresamente como no computables los gastos directos de compra imputables al costo como fletes, acarreos, comisiones de compra.

En la resolución 39/2009 la Comisión Arbitral, ante un pedido de aclaración sobre si los gastos de compra resultaban computables a los fines de la construcción del coeficiente del artículo 2 expresó:

*Que puesta al análisis del tema, y atento a las presentaciones efectuadas por las Provincias de Córdoba y Misiones, esta Comisión entiende que no resulta necesario proceder a lo solicitado por la Provincia de Buenos Aires, toda vez que el artículo 3º del Convenio Multilateral establece que: (...) así, se computará como gasto, (...) y en general todo gasto de compra (...).*

Más allá de las disquisiciones que merece el tema, en este momento los organismos de aplicación consideran computables los citados gastos, lo que ha llevado a que la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas solicite se revea este criterio, de acuerdo a la presentación realizada por la Federación<sup>31</sup> se podrían dar resultados no deseables. Se da por ejemplo: un profesional que tuviera actividad puramente local, pero encargó un libro en otra jurisdicción, el gasto de compra que implicaría el flete lo obligaría a inscribirse en la jurisdicción donde adquirió dicho libro, aunque allí no tuviera ingresos.

### **3.6. Amortizaciones**

En la causa ya citada de Gillette SA c/ Provincia de Buenos Aires, también se planteó la atribución del gasto de amortizaciones según el uso que se hiciera en distintas jurisdicciones. En ese caso la Provincia de Buenos Aires se agravió por dicho

---

<sup>30</sup> Tejimet S.A. 7/08/2007

<sup>31</sup> Nota presentada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas el 27/09/2010



tratamiento, pero la Comisión Arbitral le dio la razón al contribuyente. Luego con relación a este tópico se dictó la R (CA) 8/2008 hoy artículo 15<sup>32</sup> de la R (CA) 2/2010.

### **3.7. Atribución de ingresos**

Los interrogantes que plantea esta cuestión, se pueden clasificar en Ingresos Brutos a distribuir por el Régimen General y también Ingresos Brutos sujetos a distribución, a continuación una breve descripción de ambos.

#### **3.7.1. Ingresos Brutos a distribuir por el Régimen General**

Este Régimen tiene, en definitiva, el carácter de residual, dado que por su intermedio se deben distribuir los ingresos provenientes de actividades no contempladas por los Regímenes Especiales.

#### **3.7.2. Ingresos Brutos sujetos a distribución**

Los ingresos a considerar son:

- 1) Gravados
- 2) No Gravados (Exclusiones de objeto)
- 3) Que no integran la base imponible (Exclusiones de la base imponible)
- 4) Exentos

En cuanto al interrogante de cuáles ingresos se deben considerar, existe consenso en señalar que los ingresos a considerar son los gravados y exentos, mientras que las exclusiones de objeto y de la base imponible no deben ser tenidas en cuenta, pero hay un escollo importante, que dificulta la resolución práctica de este inconveniente: las

---

<sup>32</sup> Resolución de la CA, Art. 15.- "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 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. Esta disposición será de aplicación para la determinación de los coeficientes que se apliquen a partir del período fiscal 2009."

legislaciones son diferentes y lo que para algunas puede ser exclusión de objeto, para otras puede ser una exención.

De lo antedicho es posible inferir la necesidad de que la Comisión Arbitral, a través de normas complementarias, trate de compatibilizar los distintos criterios de las diversas jurisdicciones.

Con relación a las exportaciones si bien casi todas las jurisdicciones decidieron no gravarlas, algunas adoptaron la modalidad de exclusión de objeto y otras de exención. Cómo a los fines de la construcción del coeficiente de ingresos se toman todos los ingresos gravados y exentos, el disímil tratamiento ocasionaba distorsiones. Esta fue zanjada por Resolución General de la Comisión Arbitral (artículo 7 de la RG (CA) 7/2010) que estableció que no debían incluirse los gastos e ingresos provenientes de exportaciones para la confección del coeficiente de distribución.

### **3.8. Lugar físico en que el contribuyente incorpora los ingresos**

En lo concerniente a la imputación jurisdiccional de los ingresos para el Convenio Multilateral en el caso de enajenación de bienes, el silencio del convenio da lugar a varias alternativas:

- Lugar de concertación de la operación
- Lugar de entrega del producto
- Lugar de pago del precio
- Domicilio del adquirente

Aunque el primer párrafo del inc. b) del art. 2º<sup>33</sup> parece que otorgara preeminencia al lugar de concertación, no es el criterio que actualmente siguen los organismos de aplicación del Convenio, según se desarrollará más adelante.

---

<sup>33</sup> Convenio Multilateral, Artículo 2º.-"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:

Este criterio de atribuir los ingresos al lugar de concertación, fue avalado por la jurisprudencia para el caso de exportaciones (Fallo Indunor SACIF c/Pcia. del Chaco).

El proyecto de reforma de Convenio de Córdoba, estableció las siguientes pautas para la localización de los ingresos en el art. 18<sup>o</sup><sup>34</sup>.

Se podría sintetizar las pautas marcadas en este proyecto, según su grado de prelación en:

- Utilización económica del bien.
- Donde se haga la entrega del mismo.
- El domicilio del adquirente.

La pauta de utilización económica del bien ha sido ratificada por la resolución 6/96 del 30/10/96 de la Comisión Plenaria, en concordancia con lo resuelto anteriormente por la Comisión Arbitral en su Resolución 4/95 del 17/07/95 con relación a una cuestión planteada por Siderca S.A., si bien se había establecido que lo resuelto en dicha causa era solamente de aplicación a esa situación.

---

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

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, agencia u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, 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 1º, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios."

<sup>34</sup> Proyecto del Convenio Multilateral de 1988, Art. 18º.- "La localización de los ingresos: Se entenderá que el Ingreso a que se refiere el artículo 12, inciso b) es proveniente de la jurisdicción en que vaya a producirse la utilización económica del bien, donde se efectuó la entrega del mismo, o en el domicilio del adquirente, en ese orden y de forma excluyente, siempre que el vendedor haya ejercido actividad en ella. El mismo principio se aplicará al caso de licitaciones, pero no así al caso en que la compra sea realizada en forma directa por intermedio de oficina de compra del comprador en jurisdicción del vendedor, en cuyo caso la atribución deberá hacerse al domicilio de éste.

En el caso de la prestación de servicios, los ingresos de que se trata, se considerarán provenientes de la jurisdicción en que sean efectivamente prestados, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hayan contratado.

Los ingresos de operaciones efectuadas por medio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, se entenderán provenientes de la jurisdicción en que éstos estén situados.

Los ingresos de operaciones efectuadas por intermedio de corredores, comisionistas, mandatarios, consignatarios, viajantes, demostradores u otro tipo de representación, con o sin relación de dependencia, el ingreso será atribuido a la jurisdicción de toma del pedido o domicilio del adquirente.

Los ingresos que provengan de las operaciones entre ausentes a que se refiere el último párrafo del artículo 2, serán atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.

Se entenderá por domicilio del adquirente al de sede central, salvo que la operación sea concertada por medio de sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente, en cuyo caso se considerará que lo es el de éste."

Al analizar este fallo Fernando R. Veneri<sup>35</sup> indica que en la causa entre:

*Siderca contra las Provincias del Chubut, Mendoza y Neuquén los hechos a considerar son los siguientes:*

*a) la sociedad posee administración en Capital Federal, su planta industrial en la Provincia de Buenos Aires y comercializa material siderúrgico en varias jurisdicciones;*

*b) dentro de su operatoria suscribió un “contrato marco” con YPF para la provisión de materiales;*

*c) dicho contrato fue firmado en Capital Federal y se estipulaba que YPF en función de sus necesidades emitía una orden de compra (documento llamado autorización de entrega) solicitando materiales;*

*d) en dicho documento YPF fijaba el lugar donde se utilizarían los bienes;*

*e) en el contrato se estipuló que la entrega se efectuaba en planta (Campana, Prov. De Bs. As.) y que YPF asumía los gastos de flete;*

*f) el pago se efectuaba en Capital Federal.*

*La sociedad adoptó como criterio de atribución del ingreso por la venta de los materiales el lugar donde se concertó la operación, es decir Capital Federal, mientras que los fiscos de Chubut, Mendoza y Neuquén sostuvieron el criterio que convalidó la Comisión Arbitral en su resolución 4/95 de asignarlos a la jurisdicción donde va a tener efectos esa concertación, independientemente del lugar donde ésta se efectuó.*

*El fundamento para ello fue el artículo 27 del Convenio Multilateral que establece el principio de la realidad económica, por lo que debe entenderse que los efectos de la concertación se cumplen en el lugar donde se utilizan los materiales o se prestan los servicios objeto de la misma.*

---

<sup>35</sup> Veneri, Fernando R. Convenio multilateral un nuevo enfoque en la atribución de ingresos. Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.) - Errepar, Enero 1997

### **3.9. La posición de los Organismos de Aplicación sobre la atribución de ingresos en las operaciones entre ausentes.**

En el caso de las llamadas operaciones entre ausentes, las mismas deben atribuirse a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente.

Sobre el particular, la Comisión Arbitral en la Resolución 12/2007 ICI Argentina SA c/Pcia. de San Luis, estableció 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 (antes mencionado en nota N° 33), a aquél 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.

Obsérvese que en este caso, el ejercicio activo de la actividad se despliega sólo en dos jurisdicciones, en una se vende y en otra se compra, operación que culmina cuando el vendedor transfiere la propiedad de la cosa al comprador que la recibe en un lugar o domicilio determinado, el cual, si bien ordinariamente puede coincidir con el del llamado telefónico, fax, etc., no siempre es así, en cuyo caso, se debe privilegiar aquél donde el vendedor exterioriza, de manera concreta, el desarrollo de su actividad económica. Esta postura es compatible con la regla establecida por el art. 27<sup>36</sup> del Convenio Multilateral, que manda atribuir los ingresos teniendo en cuenta la realidad de los hechos, no los aparentes. De otra manera implicaría autorizar a las empresas, con el simple recurso de tener registrados ciertos domicilios de sus compradores o tener éstos más de uno, inclusive convencionales, a que puedan orientar la atribución de sus ingresos en la forma que les resulte más beneficiosa o si se quiere, arbitraria.

En esta causa se asume entonces, que ante la existencia de diversos domicilios del comprador, partiendo la llamada o correspondencia de uno, pero la entrega del bien se produce en otro mediante el accionar físico del vendedor o de un tercero actuando por él, corresponde a la jurisdicción donde está este último, cuando no coincida con el primero.

---

<sup>36</sup> Convenio Multilateral, Artículo 27º.- "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."

En el caso de prestaciones de servicios, la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria se han expedido últimamente señalando que la generación de ingresos se encuentra estrechamente ligada al lugar donde efectivamente se realizó la prestación de servicios descartando la posibilidad de atribuir las mismas al lugar de concertación de la operación.

### **3.10. Servicios complementarios**

Otro de los problemas del tratamiento de los ingresos es el de los concernientes a servicios complementarios. Sobre este tema, se analiza la Resolución 08/2003 de la Comisión Arbitral en la Causa "Maruba SCA c/Pcia. de Tierra del Fuego". La actividad principal de la empresa consistía en el transporte de cargas por vía marítima en su condición de armador en buques de su propiedad y/o chateados (fletar, arrendar un barco para el viaje de un grupo de personas, a menor precio que el regular) para ese fin, entre diferentes puertos del país, desarrollando asimismo otros servicios complementarios a su actividad de transporte de cargas.

La Provincia sostenía que el tratamiento a asignar a los ingresos provenientes de servicios complementarios -demoras, gastos por confección de documentos de aduana, utilización de los depósitos de Ushuaia, revisión de mercaderías, gastos de habilitación de aduana en Ushuaia, alquiler de contenedores, gastos por trámites de aduana por traslados de contenedores, costo operativo fijo por movimientos de contenedores- y otros relacionados al transporte con el mismo origen, en tanto y cuanto provengan de servicios a la carga, aún cuando fueren facturados por separado, corresponde asignarles el mismo tratamiento para su imputación por Convenio Multilateral que el que corresponde al de transporte cuyo lugar de origen era Tierra del Fuego.

La Empresa entendía que la aplicación de las normas del Convenio Multilateral en lo que respecta al encuadre de los servicios complementario del transporte o servicios a la carga, por entender que se trata de una actividad independiente, debían ser atribuidos de

conformidad a las disposiciones del artículo 2° en lugar del artículo 9°<sup>37</sup> del Convenio Multilateral.

Sobre el particular la Comisión Arbitral resolvió que estos servicios complementarios son considerados por la Ley Nacional de Navegación N° 20.094 que en su artículo 271<sup>38</sup> establece que el transportador procederá en forma conveniente y apropiada a la carga, manipuleo, estiba, transporte, custodia, cuidado y descarga de la mercadería. Las partes pueden convenir que las operaciones de carga y descarga, salvo en su aspecto de derecho público, sean realizadas por el cargador y destinatario, vale decir, que en las obligaciones asumidas por el transportista se encuentran comprendidas las actividades conexas, carga, manipuleo y otras.

### **3.11. Algunas Reflexiones**

El tratamiento y análisis de los ítems desarrollados, permite esbozar algunas conclusiones:

I. Existen mayores precisiones respecto a la atribución de los gastos que a los ingresos.

II. En el caso de las llamadas ventas por correspondencia u operaciones entre ausentes, tratadas en el último párrafo del Art. 1 del Convenio Multilateral, las mismas deben atribuirse a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente (Art. 2 inc. B) del Convenio Multilateral). Para poder responder al interrogante de cuál es el domicilio del adquirente, se debe tener presente el artículo 27° 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"*.

Como se ha dicho al final del punto 3.3. de este capítulo, es importante resaltar el aporte doctrinario que el Convenio de 1988 enuncia: la definición más acabada de lo es el

---

<sup>37</sup> Convenio Multilateral, Artículo 9°.- "En los casos de empresas de transportes de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje."

<sup>38</sup> Ley Nacional de Navegación N° 20094, Artículo 271°.- "El transportador procederá en forma conveniente y apropiada a la carga, manipuleo, estiba, transporte, custodia, cuidado y descarga de las mercaderías. Las partes pueden convenir que las operaciones de carga y descarga salvo en su aspecto de derecho público, sean realizadas por el cargador y destinatario, dejando debida constancia en el conocimiento o en otros documentos que lo reemplacen."

sustento territorial para este tipo de operaciones, el cual debería llevarse a una reforma para poder plasmar esos conceptos mas lúcidos en el Convenio actual.

III. En lo referente al lugar físico en el que el contribuyente incorpora los ingresos, en el caso de prestaciones de servicios los pronunciamientos de los Organismos de Aplicación indican que se encuentran estrechamente ligados al lugar de efectiva prestación de los servicios, descartando la posibilidad de atribuir los mismos al lugar de concertación de la operación.

IV. Relacionado con el punto anterior, cuando se trate de operaciones entre presentes respecto de ingresos por ventas de bienes, la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria han señalado que los mismos se deben atribuir al lugar de entrega de los bienes y no al lugar de concertación de la operación, aunque algunos fallos del año 2010 aceptan la asignación a otro domicilio de acuerdo a la realidad económica, aunque se ha aclarado que ello no implica convalidar el criterio que la atribución obedezca al “lugar de utilización económica” de los bienes por entender que el mismo no se compadece con lo dispuesto en el art. 2 inc. b) del Convenio Multilateral.

V. Al tratarse de servicios complementarios, aún cuando se facturan en forma discriminada, ello no significa que el contribuyente ejerza una actividad distinta, pues existe en el desarrollo de la actividad una unidad inescindible entre la realización conjunta de ella y la obtención del ingreso final que conforma la base del impuesto, dando lugar al proceso único y económicamente inseparable a que se refiere el Art.1º, primer párrafo del Convenio Multilateral.

En la aplicación del Convenio Multilateral debe tenerse presente el objetivo que motivó su sanción: distribuir base imponible según el criterio de sustento territorial de la actividad desarrollada por el contribuyente. Luego resulta importante llegar a un concepto de gasto computable y no computable consistente con el concepto de que el gasto es indicio de la actividad. Luego cuando la realidad demuestre que la existencia de un gasto no condice con el desarrollo de una actividad, dicho gasto no sólo no será computable, sino que tampoco puede ser base de sustento territorial.

Con respecto a ingresos, es necesario que la Comisión Arbitral, a través de una reforma del Convenio, señale los computables y no computables (como lo ha señalado



respecto a las exportaciones), pues el convenio no los clasifica como lo hace respecto a los gastos.

Por último, es necesario fijar pautas claras respecto al lugar físico en que el contribuyente incorpora los ingresos, pues si bien los organismos de aplicación se han pronunciado en casos concretos fijando su postura al respecto, ésta ha cambiado en este último tiempo respecto a la adoptada históricamente, especialmente en el caso de operaciones entre presentes.

En el próximo Capítulo se analizan fallos de renombre donde puede verse la postura asumida por los distintos tribunales en cuanto a la aplicación del Convenio en estudio y las problemáticas que se suscitan frente al artículo 35 del mismo y su planteo de inaplicabilidad.

## **Capítulo 4: La Jurisprudencia Nacional relativa a la Doble Imposición Tributaria. El Artículo 35 del C.M.**

### **4.1. Análisis de oponibilidad del Convenio Multilateral frente a los Municipios.**

El fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaído *in re* “Y.P.F. S.A. c/ Municipalidad de C. del Uruguay s/ acción meramente declarativa”<sup>39</sup> el 7 de febrero de 2006, resolvió en contra de la Municipalidad de Concepción del Uruguay la controversia suscitada en torno al modo de liquidar la tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis y seguridad pretendida por esa Municipalidad sobre la base del ciento por ciento (100%) de los ingresos brutos atribuibles a la Provincia de Entre Ríos.

La Cámara Federal de Apelaciones de la ciudad de Paraná sostuvo esa tesitura, que la Corte revoca en su pronunciamiento al mandar dictar un nuevo fallo conforme con los postulados del dictamen del Procurador General. La Cámara, entendió que la Municipalidad podía exigir el tributo sobre la totalidad de los ingresos brutos generados en jurisdicción provincial porque la empresa no había acreditado que abonaba semejante gravamen en otras localidades de la Provincia, situación esta última que reduciría el monto a pagar.

En sus agravios ante la Corte, reseñados por el Procurador General, YPF sostuvo que la sentencia era arbitraria por cuanto omitía analizar la cuestión de fondo que consiste en determinar si el Municipio de Concepción del Uruguay puede exigir que la empresa abone la tasa sobre la totalidad de los ingresos atribuidos a la Provincia de Entre Ríos, en lugar de pagarla sobre aquellos que, por aplicación del artículo 35<sup>40</sup> del Convenio

---

<sup>39</sup> Y.P.F. S.A. c/ Municipalidad de C. del Uruguay s/ acción meramente declarativa" - CSJN 07/02/2006

<sup>40</sup> Convenio Multilateral, Art. 35.- "En el caso de actividades objeto del presente Convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del presente Convenio.

La distribución de dicho monto imponible entre las jurisdicciones citadas, se hará con arreglo a las disposiciones previstas en este Convenio, si no existiere un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la citada distribución en cada jurisdicción provincial adherida.

Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al fisco provincial.

Multilateral, le corresponden a dicha Municipalidad. Asimismo, adujo que la potestad tributaria de un municipio no acrece porque el contribuyente no tribute en los otros municipios de la Provincia, o porque aquéllos decidan no gravarlo.

En tradicional defensa de los contribuyentes frente a la pretensión municipal de percibir tributos, añadió que la tasa sólo puede recaer sobre el ejercicio de actividades económicas en el ejido de la Municipalidad demandada y como retribución o contraprestación por servicios públicos divisibles efectivamente prestados por aquélla dentro de su territorio. Finalmente, afirmó que lo decidido, en la medida que autoriza al municipio de Concepción del Uruguay a computar, como base imponible de la tasa, aquellos ingresos brutos que YPF obtiene en otros municipios de la provincia de Entre Ríos, vulnera tanto la ordenanza impositiva local como el Convenio Multilateral.

El Procurador General en su dictamen, que la Corte hace suyo, sostiene que:

*(...) se encuentra fuera de debate en el sub iudice que la distribución de la materia imponible entre los diferentes municipios de la Provincia de Entre Ríos debió realizarse sobre la base de las disposiciones del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, ante la ausencia de un acuerdo interjurisdiccional específico que lo reemplace (cfr. párrafo 2º, art. 35 del Convenio). Mas es evidente que aquel Convenio -cuya finalidad es evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal (Fallos: 208:203, cons. 7º), fijando una determinada esfera de imposición para cada una de éstas (Fallos: 298:392, cons. 6º)- no prevé la posibilidad de acrecentamiento de la porción gravable de una jurisdicción frente a la falta de prueba de pago del tributo en otra u otras (cfr. arts. 2º a 13 del Convenio).*

Interesa esta sentencia de la Corte para examinar, brevemente aquí, las potestades tributarias municipales frente al Convenio Multilateral que se ha invocado en las tres instancias, aunque con disímil interpretación de sus normas.

---

Las disposiciones de este artículo no comprometen a las jurisdicciones respecto a las cuales controvierta expresas disposiciones constitucionales."

#### **4.2. Planteo de inaplicabilidad del tercer párrafo del Artículo 35 del Convenio Multilateral.**

El Convenio Multilateral del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ofrece en el artículo 35, tercer párrafo, un interesante campo de litigios y de opiniones doctrinarias y jurisprudenciales encontradas, a lo que se suma la importancia de señalar las causas de su inaplicabilidad.

En el inicio de este capítulo se repasará el contenido para luego acotar que el sentido general del artículo mencionado es el de indicar el modo de distribución del monto imponible (o, si se prefiere, de los ingresos, aunque la disquisición parece intrascendente porque el propio texto los utiliza en forma indistinta) de un contribuyente del Convenio entre los distintos municipios, comunas y otros entes locales en los cuales desarrolla sus actividades.

Asimismo, al sólo fin de abocarse en profundidad al tema propuesto, se indica que tal modo de distribución se corresponde con las pautas generales establecidas por el Convenio, siempre que no existiere un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la citada distribución en la provincia respectiva. Obsérvese, entonces el tercer párrafo del artículo 35 del CM,:

*Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al fisco provincial.*

La cita elegida, en sentido estrictamente literal, señala con claridad los elementos para el análisis de su procedencia; así:

- Normas legales (provinciales, se entiende) vigentes;
- Sólo permitan la percepción;

- En lugares en que exista local habilitado;
- Esas jurisdicciones “habilitantes”;
- Podrán gravar, entre todas (puede ser una o más jurisdicciones);
- El total del monto imponible provincial.

A los fines del presente trabajo se enuncia que la importancia del Convenio radica en la inaplicabilidad del texto redactado, sus consecuencias y efectos, ya que de utilizarse podría lesionar disposiciones constitucionales, sentencias del Máximo Tribunal de Justicia, hasta el mismo sentido común.

La cantidad de conflictos que se han planteado y las disímiles soluciones adoptadas por los organismos de aplicación del Convenio, permiten afirmar la hipótesis de anticipada en el título mismo de este punto.

Sin que implique orden alguno de prioridades, se abordarán los puntos que son críticos:

- En primer lugar, la expresión “podrán gravar”, utilizada en el texto transcrito, no puede entenderse en modo alguno como una suerte de autorización extendida por el Convenio para que los municipios alcancen una dimensión de base imponible que pudiera lesionar la garantía constitucional de razonabilidad (CN, artículos 28<sup>41</sup> y 33<sup>42</sup>) y de propiedad (CN artículo 17<sup>43</sup>, en casos de imposibilidad de traslado del tributo y de exceso en el ejercicio de potestades tributarias). En efecto, la expresión utilizada “podrán gravar” no puede analizarse desconectada del lugar físico “donde se desarrolle la actividad gravada”, expresión también utilizada en el texto; esto es, el desarrollo de la actividad gravada tiene una relación directa -en términos de razonabilidad- con aquello que se “puede gravar” (la base imponible). Los redactores del Convenio consideraron que se trata de conexión necesaria, implícita, pero necesaria.

---

<sup>41</sup> Constitución de la Republica Argentina, Art. 28.-" Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio."

<sup>42</sup> Constitución de la Republica Argentina, Art. 33.-" Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno."

<sup>43</sup> Constitución de la Republica Argentina, Art. 17.-" La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el termino que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie."

- En segundo lugar, el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en “Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. c/Municipalidad de Concepción del Uruguay” (7/2/2006), anteriormente mencionado, fue terminante en el rechazo de la pretensión municipal de alcanzar el cien por ciento de los ingresos atribuibles al fisco entrerriano, sosteniendo que el Convenio no prevé entre sus disposiciones el acrecentamiento de la parte gravable de una jurisdicción ante la falta de prueba de pago en otra y que, ante la ausencia de un acuerdo interjurisdiccional, la distribución debió hacerse según las pautas del Convenio. Se ha sostenido que esta sentencia no guarda relación con el tercer párrafo del artículo 35, por lo cual ante la existencia de una norma legal que exija local habilitado para el cobro de la tasa municipal, la posibilidad de acrecentamiento de la base imponible con la que correspondiere al ejercicio de actividad en municipios donde no exista la exigencia de local, conserva plena validez.

La sentencia de la Corte, en realidad, trasciende el contenido del artículo 35, sea de su segundo o de su tercer párrafo, porque sencillamente marca el alcance de la potestad tributaria municipal: sólo puede ejercerse dentro de los límites territoriales, sin que pueda excederlos. Alcanzar los ingresos derivados del ejercicio de actividades de un contribuyente en otras jurisdicciones municipales -donde no se gravan por no exigirse en ellas local habilitado- es, lisa y llanamente, un exceso de atribuciones con graves consecuencias constitucionales.

Resulta claro, que si las provincias convinieron no avanzar sobre el ejercicio de la actividad en otras jurisdicciones, además del desarrollo de actividad en sus propios territorios, arreglando entre todas ellas una forma de distribución de base imponible para aplicar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no puede sostenerse que pudieran adoptar una posición distinta para sus propios municipios; tamaña contradicción no puede admitirse en una interpretación razonable. Dicho de una forma más clara aún, así como las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, al suscribir el Convenio, aceptaron expresamente que no pueden gravar los ingresos que corresponden al ejercicio de la actividad en otras jurisdicciones –limitándose a los propios de su territorio y aceptando que la parte de los ingresos que les corresponden derivan de un coeficiente

unificado (que contempla ingresos y gastos)- del mismo modo los municipios están obligados a respetar ese compromiso, replicado en sus respectivos territorios.

La elección de un coeficiente unificado (en función de ingresos y de gastos) no es un tema menor; se procuró mediante este mecanismo alcanzar una idea de representatividad o “medición” de la actividad desarrollada en cada jurisdicción involucrada. Se podrá discutir si la selección, entre las distintas opciones posibles, fue acertada, si fue la mejor, si fue la menos mala de ellas, pero lo que no se podrá discutir es que el fin perseguido fue la asignación de base imponible atendiendo al grado o intensidad de actividad en cada unidad participante de un proceso único, económicamente inseparable.

Se ha criticado que, en apoyo de la idea de limitaciones a la gravabilidad en exceso de parte de los municipios, se cite el precedente “Navarro Hnos. S.R.L. c/Municipalidad de Puerto Tirol”<sup>44</sup>, con el argumento de que no se trata de una sentencia referida a un contribuyente de Convenio Multilateral o que se trataba de una empresa de transportes, pero omitiéndose reparar en la profundidad del alcance constitucional de lo resuelto por la Corte: “un fisco no podría gravar más allá de la porción de actividad efectivamente desarrollada en su territorio”. Lo relevante de la sentencia es el recordar los límites de la potestad tributaria de los municipios y, en este sentido, poco interesa si el contribuyente es de Convenio o meramente jurisdiccional.

No se trata, entonces, sólo de un problema de base imponible o de insistencia en la interpretación literal (o de no aceptar que por tratarse de un proceso único económicamente inseparable, no pueda hacerse lo que los mismos signatarios del Convenio hicieron: separar porciones de base imponible por el “quantum relativo” de actividad desarrollada) sino de poner una valla al avance indebido sobre otras jurisdicciones comunales que, por ignorancia, por desgano, negligencia, porque no corresponde (caso de ejercicio de actividades que no requieren de un lugar físico de prestaciones) o por el motivo que fuere, no exigen local habilitado; ello no justifica que esa parte de base imponible que podrían gravar, sea “atrapada” por otra jurisdicción municipal.

---

<sup>44</sup> CSJN, Fallos:319-2211

Es acertada la afirmación de Pablo J. M. Revilla<sup>45</sup> que establece, que para aquellos casos en que se cuente con la norma legal condicionando la percepción de la tasa a la existencia de local habilitado, los municipios “*que no poseen ese local no podrán gravar y, en consecuencia, la base imponible que les ha sido adjudicada no será gravada por ningún municipio*” (2007; p. 399)

Así como “*Las provincias ejercen su potestad tributaria sólo en su espacio territorial*”<sup>46</sup>, no se ve cómo los municipios podrían sostener algo distinto. Y la potestad tributaria sobre un espacio territorial, así como crea el derecho de exclusividad sobre el mismo, también excluye la posibilidad de prorrogarla o extenderla al espacio territorial ajeno; sostener que es solamente un problema de “selección de base imponible” es desconocer los hechos e ir en contra del principio de la “realidad económica”.

- En tercer lugar, en un país de organización federal y ante el mensaje unificador que emana del Convenio, no resulta posible admitir que porque una Provincia haya dictado una ley que solamente permita el cobro de la tasa si existe local habilitado, uno o varios municipios se apropien ingresos (en función de la distribución según el coeficiente unificado, si del Régimen General se tratare, o según los porcentajes de distribución establecidos por los regímenes especiales) que se corresponden con la actividad desarrollada en otros municipios. Y esto así debido a que esa ley, con ese requisito, es totalmente innecesaria ante la doctrina, inveterada y pacífica, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación acerca de que el cobro de una tasa requiere de una prestación efectiva, individualizada en un bien o acto del contribuyente<sup>47</sup>.

- En cuarto lugar, adoptando, a título de mera hipótesis, la posición contraria a la que se viene sosteniendo, cabe preguntarse cómo se distribuirían entre sí la base imponible aquellos municipios donde hay locales establecidos y también una ley local que autoriza la percepción de la tasa. Según la redacción adoptada, los municipios con pretensión “legalizada”, se atribuirán entre ellos la base imponible provincial en su totalidad; pues bien, cabe plantearse las siguientes preguntas:

---

<sup>45</sup> Pablo J. M. Revilla, “Tasas Municipales”, Tomo I, Editorial LexisNexis, Buenos Aires, 2007

<sup>46</sup> Expresión de la Comisión Plenaria, entre otros casos en “PETROBRAS ENERGIA S.A. c/Provincia de Buenos Aires”, RCP N° 12/2.011.

<sup>47</sup> El caso “Laboratorios Raffo S.A. c/Municipalidad de Córdoba” (sentencia del 23/06/2009), aún con todas sus repercusiones, no es sino una reiteración de la doctrina que emana de “Compañía Química S.A. c/Municipalidad de San Miguel de Tucumán” (sentencia del 5/09/1989) que tiene, a su vez, precedente más antiguo (1956) en “Banco de la Nación c/Municipalidad de San Rafael” Fallo 234:663.



- ¿Debe confeccionarse un segundo coeficiente en función del total de ingresos y gastos de la jurisdicción provincial? Y si así fuere:
- ¿Cómo se distribuirían los ingresos generados por actividad en las municipalidades donde no hay local establecido? ¿Y los gastos?
- ¿Será por partes iguales (ejemplo: si son dos los municipios pretensores, al 50% cada uno; si son tres, en un tercio cada uno)?
- ¿Se confeccionará un coeficiente que prescinda de ingresos y gastos de los demás municipios -en consecuencia solo computarán los propios de los municipios con pretensiones- y luego se aplicará sobre el total de ingresos “provinciales”?

En suma de los interrogantes planteados, el único que tiene una respuesta indubitable es el primero; los demás ofrecen las dudas propias de no haberse previsto las consecuencias que emanarían de las cifras insólitas que pueden resultar según fuere la posición que se adopte. Otra vez se evidencia, pero ahora por un camino distinto, la inaplicabilidad del tercer párrafo del artículo que se trata.

- En quinto lugar, no puede obviarse que la Corte de la Nación también tiene dicho que debe haber una razonable proporción entre el monto recaudado por la tasa y el costo global del servicio; la cuestión, acá también, trasciende el texto del Convenio pero no resulta ajeno al mismo, ya que el artículo 35 se ha ocupado de la tasa cuya base imponible está dada por los ingresos brutos y cuyo sustento es el ejercicio de actividad. También se ha dicho, para escapar del límite establecido por el Máximo Tribunal, que el cálculo es demasiado complejo pues deben contemplarse los costos directos e indirectos de la prestación de los servicios cuya retribución se exige a título de tasa.

Queda claro que cálculo complejo no es sinónimo de cálculo imposible, como también queda claro que, si del cálculo realizado surge la evidente desproporción fulminada por la Corte, aparece en toda su dimensión el impuesto encubierto<sup>48</sup> que ya

---

<sup>48</sup> Excepto el caso de la Provincia de Córdoba donde, existiendo la posibilidad constitucional de percepción de impuestos por los municipios, se ha preferido justificar la tasa señalando que carece de importancia si lo que se percibe es un impuesto o una tasa. Este

resulta indisimulable; aparece, también, para numerosas jurisdicciones, el problema acerca de si las respectivas constituciones provinciales permiten a los municipios la percepción de impuestos y, si tal permiso existe, cuáles son los impuestos concretos que pueden percibir<sup>49</sup>.

- En sexto y por último, los pronunciamientos de los organismos de aplicación del Convenio, en las controversias planteadas entre contribuyentes y municipios de la Provincia de Santa Fe<sup>50</sup> e, incluso, entre municipios de esa provincia<sup>51</sup>, convalidando la pretensión de tomar el total de la base imponible provincial y distribuirla entre los entes que cumplen la ley local de exigir el local establecido para el desarrollo de la actividad, soslayan la doctrina de la Corte y continúan, de este modo, alentando los excesos, los litigios y la inseguridad jurídica para los contribuyentes y los mismos municipios. Su posición argumental gira en torno a las disposiciones propias del Derecho Público interno sobre el cual, sostienen, no pueden inmiscuirse.

La Comisión Arbitral, ha establecido en forma equivocada, con referencia a la contribución (o tasa) que incide sobre el Comercio, la Industria y Empresas de Servicios aplicada por la Municipalidad de San Francisco, que *“para que un municipio de la Provincia de Córdoba implemente la tasa en cuestión no es necesario que exista en el mismo un local establecido”*<sup>52</sup>. Pero es equivocada su conclusión porque, en primer lugar, ha exorbitado claramente su competencia (no es la Comisión quien debe resolver si un municipio puede o no exigir una tasa por prestación de servicios cuando no hay local establecido para realizar esa prestación); en segundo término, porque a la fecha de su pronunciamiento (29 de junio de 2011) no podía desconocer que la Corte Suprema de Justicia ya se había pronunciado sobre la cuestión en sentido contrario (“Laboratorios

---

híbrido tributario ha sido objeto de numerosas críticas por la insistencia de los tribunales cordobeses en su aplicación, a pesar del pronunciamiento de la Corte Nacional al que, no sin protestas ni prisa, van adhiriendo.

<sup>49</sup> Caso de la Constitución de Salta que solo permite a los Municipios percibir el impuesto inmobiliario urbano, el impuesto a la radicación de automotores y los impuestos establecidos por ley provincial; no se ha dictado aún norma legal alguna que amplíe el campo impositivo de los municipios.

<sup>50</sup> Donde existe la ley provincial que establece la obligatoriedad de local habilitado a fines de la procedencia del “Derecho de Registro e Inspección” (denominación local de la tasa que nos ocupa) y que ha generado, junto a los municipios de las Provincias de Córdoba y Buenos Aires, la mayor cantidad de casos concretos. Córdoba parece encontrarse en plena revisión luego de la doctrina “Raffo” y Buenos Aires ha cambiado su posición original, atendiendo a la inexistencia de ley local con exigencia de local habilitado.

<sup>51</sup> Resoluciones Nos. 49/2007 y 13/2008, de las Comisiones Arbitral y Plenaria, respectivamente (“Comuna de Pueblo Esther acciona contra la Comuna de Alvear”).

<sup>52</sup> “Mágnium S.A. c/Municipalidad de San Francisco, Provincia de Córdoba” - RCA N° 23/2011

Raffo S.A.”) y, en tercer lugar, porque al contrario de lo que sostuvo la Comisión en la causa "Magnum S.A. c/Municipalidad de San Francisco, Provincia de Córdoba", en donde consideró que: *“en la provincia de Córdoba no existe una norma que establezca que sus municipios puedan solo exigir la tasa en el caso que, en los mismos, los contribuyentes tengan un local establecido”*; no se necesita de norma alguna que disponga lo que hace a la esencia misma de la tasa: la prestación efectiva e individualizada del servicio para lo cual se requiere, inexorablemente, de un lugar físico en el que se materialice la prestación.

Por lo dicho, resultaría aceptada la idea de incompetencia de los organismos de aplicación en lo concerniente a las disposiciones del derecho interno sobre el local habilitado y a la eventual desproporción resultante entre la tasa y el costo del servicio. Pero no, en cambio, el pensar que organismos jurisdiccionales al fin (aunque no judiciales), no deban someterse a las decisiones de la Corte de Justicia de la Nación, que por algo que es denominada constitucionalmente “Suprema”; por ello se debe sostener que en sus resoluciones deben destacar cuál es el criterio del Máximo Tribunal y porqué en el caso concreto no fue objeto de seguimiento.

Si, sabiendo que la Corte no admite la revisión judicial directa por vía del Recurso Extraordinario de las decisiones de la Comisión Plenaria<sup>53</sup>, la Comisión insiste en conceder este recurso contra sus decisiones con el más que ponderable criterio de que su concesión es el mejor custodio de la competencia de la Corte y que así se salvaguarda el derecho de defensa y la debida tutela jurisdiccional, parece una contradicción el silencio que guarda ante claras violaciones de los criterios del Tribunal.

Por todo lo expuesto, se interpreta que el tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral resulta inaplicable. Para los contribuyentes que pudieran verse afectados por la aplicación literal del texto citado resulta apropiado plantear su inconstitucionalidad y su pronta reforma.

---

<sup>53</sup> “Cía. Minera Aguilar S.A.” (22/9/1983) y “Makro S.A.” (23/4/1996).

### **4.3. El Poder Tributario de los Municipios frente a la subordinación a los Convenios Multilaterales.**

Otro tema a tratar, diferente a lo anterior, pero no menos importante, es la cuestión referente a la subordinación por parte de los municipios al Convenio Multilareal (u otro similar) sin la aprobación de los mismos.

Dos premisas gobiernan el presente razonamiento, a saber: primero, no hay autonomía municipal consagrada en los artículos de la C.N., sin autarquía (autosatisfacción económica y financiera, derivada de la posesión de recursos propios y complementada con la posibilidad de disponer de ellos, que nosotros caracterizamos como soberanía de recursos), y, segundo, no es posible la armonización tributaria en nuestro país sin convocar a los municipios en acuerdos interjurisdiccionales que hagan realidad el federalismo de concertación, que supone superar la confrontación entre las diversas competencias pero respetando todas las dignidades institucionales que la Constitución Nacional ha definido.

Se ha controvertido la postura dominante en la doctrina de tributaristas argentinos, que sostiene lo siguiente en relación con el citado artículo 35 del Convenio Multilateral:

*Esta cláusula es oponible a los municipios de provincia, aunque, por su mecánica de aprobación, no hayan adherido nunca a los Convenios que regularon y hoy se aplican al impuesto sobre los ingresos brutos y gravámenes municipales equivalentes, por no ser partes contratantes directas. De todos modos, la ratificación provincial hace que los Convenios se incorporen al ordenamiento jurídico de los Estados locales, con lo cual resultan plenamente obligatorios para los municipios de su jurisdicción, tal como lo ha puntualizado la más calificada doctrina, a pesar de que, incluso antes de la reforma constitucional de 1994, algunos municipios, como por ejemplo el de San Miguel de Tucumán o el de La banda del Río Salí, pretendieron que dado el status jurídico que ellas se asignaban, se encontraban al margen de sus estipulaciones.<sup>54</sup>*

---

<sup>54</sup> José O. Casás, en “Armonización de la Codificación Tributaria Provincial y Municipal...”, v. Derecho Tributario Provincial y Municipal, Ad-Hoc, Bs. As., 2002., pp. 20-75.

En relación con las leyes de coparticipación, Dino Jarach sostuvo:

*La obligación asumida por las provincias de no establecer impuestos análogos a los nacionales unificados, se extiende también a los organismos descentralizados de su jurisdicción, sean administrativos o municipales y gocen o no de autarquía. Esta disposición se remonta a la ley 12.139 y tiene como antecedentes inmediatos las leyes 14.390 y 14.788. Puede ponerse en tela de juicio el derecho de las provincias de asumir obligaciones por las municipalidades si se reconoce a éstas un poder fiscal originario. A mi entender, el poder fiscal municipal es el fruto de una delegación del Estado como lo he señalado anteriormente. Pero aún admitiendo la opuesta tesis, considero que las provincias pueden obligarse por el comportamiento de las municipalidades y, con mayor razón, de los organismos descentralizados, responsabilizándose por ellos. La eficacia de esa obligación depende, en última instancia, de la posibilidad política de lograr la unidad de propósitos con las municipalidades. Por otra parte, siempre existe la solución para las provincias que se consideren constitucionalmente imposibilitadas de asumir obligaciones por la municipalidad, de someter el régimen al acuerdo previo de las comunas, antes de prestar su adhesión.<sup>55</sup>*

Jarach expresamente aduce que puede ponerse en tela de juicio el derecho de las provincias de asumir obligaciones por las municipalidades si se reconoce a éstas un poder fiscal originario. Él no admite esa dimensión del poder tributario municipal, que en cambio, se ha procurado demostrar como constitucionalmente inequívoco, pero alcanza a indicar el camino correcto: siempre, argumenta, *"existe la solución para las provincias que se consideren constitucionalmente imposibilitadas de asumir obligaciones por la municipalidad, de someter el régimen al acuerdo previo de las comunas, antes de prestar su adhesión"* (Jarach Dino, 1966, p. 159). Esta afirmación, sobre la eficacia de esa obligación (obligarse las provincias por los municipios) depende, en última instancia, de la posibilidad política de lograr la unidad de propósitos con las municipalidades.

Ninguna potestad municipal puede ser objeto de convenios entre diversos niveles de gobierno sin la participación en su formación de los municipios, requisito sin el cual

---

<sup>55</sup> Coparticipación provincial en impuestos nacionales, t. 2, cap. III, G, II, b), pp. 155 y ss., citado por Casas en op. Cita nota inmediata anterior.

no les resultan oponibles. La aprobación previa, concomitante o posterior a la formalización de los convenios, debe hacerse mediante norma legal emanada de los órganos deliberativos municipales, de un modo expreso.

Es menester la manifestación legislativa expresa porque todo pacto sobre una potestad municipal, que conlleve su restricción o renuncia, requiere cuando menos de una inequívoca determinación, en tal sentido, que únicamente el poder legislativo está en condiciones de otorgar.

Así, la pretendida aceptación tácita por los municipios de los convenios que celebran las provincias, en tanto reciben remesas coparticipables, no es tal. No cabe invocar aquí el artículo 919<sup>56</sup> del Código Civil para hacer valer el silencio o la conducta aparentemente incompatible como expresión de la voluntad. Esto es así, porque las potestades y prerrogativas, que son en verdad potestades-deberes, deben ejercerse según lo manda y admite la Constitución, no de otro modo. Y la voluntad de un ente estatal sólo se expresa a través de sus órganos competentes, una atribución legislativa incuestionable, en materia tributaria.

Por lo demás, si se apela al Código Civil o a la prolongación de aquella previsión que, es cierto, tiene en el derecho administrativo diversas aplicaciones (v.gr., la mora en los recursos), entonces, se debería remitir a lo que él prevé en materia de renuncia de los derechos (arts. 19<sup>57</sup>, 873<sup>58</sup>, 874<sup>59</sup>). Sin embargo, invocando principios de derecho público ya que, como regla, las delegaciones de potestades propias de los órganos de poder están prohibidas, al igual que su renuncia. Si se admiten como excepción, ellas deben decidirse por ley.<sup>60</sup>

Con todo, aún aceptando por un instante la incorrecta afirmación, ello implicaría de todos modos asumir, por los que la niegan, la potestad del municipio de oponerse a los convenios que suscriben las provincias sin su intervención, porque bastaría el rechazo

---

<sup>56</sup> Código Civil, Art. 919.-" El silencio opuesto a actos, o a una interrogación, no es considerado como una manifestación de voluntad, conforme al acto o a la interrogación, sino en los casos en que haya una obligación de explicarse por la ley o por las relaciones de familia, o a causa de una relación entre el silencio actual y las declaraciones precedentes."

<sup>57</sup> Código Civil, Art. 19.- "La renuncia general de las leyes no produce efecto alguno; pero podrán renunciarse los derechos conferidos por ellas, con tal que sólo miren al interés individual y que no esté prohibida su renuncia"

<sup>58</sup> Código Civil, Art. 873.-" La renuncia no está sujeta a ninguna forma exterior. Puede tener lugar aun tácitamente, a excepción de los casos en que la ley exige que sea manifestada de una manera expresa."

<sup>59</sup> Código Civil, Art. 874.-" La intención de renunciar no se presume, y la interpretación de los actos que induzca a probarla debe ser restrictiva."

<sup>60</sup> Artículo 12 de la Constitución de Chubut de 1994, norma difundida en las constituciones provinciales, en cuanto él dice: "Los Poderes públicos no pueden delegar las facultades que les son conferidas por esta Constitución...".

expreso de toda participación en el régimen convenido para enervar el efecto pretendido. Y porque se le otorga valor, como manifestación de la voluntad del municipio, a su silencio, que comportaría, según ellos mismos dicen, la tácita adhesión al régimen del convenio en cuestión.

Se puede afirmar que lo que ha ocurrido con las leyes de coparticipación federal y los convenios suscriptos entre el Gobierno Federal, las Provincias y la Municipalidad de Buenos Aires, es que en todos los casos se ha ignorado por completo a los municipios. Los ha ignorado el Gobierno Federal –el Congreso- y los han ignorado los gobiernos provinciales.

La formal declaración de su condición de autonomía no ha bastado; no ha sido obstáculo para que las diversas jurisdicciones avanzaran concertando entre sí, dando por supuesto que la mencionada autonomía no merecía atención específica. Las provincias – los gobiernos- se han considerado en aptitud de asumir compromisos negociando potestades fuera de su competencia constitucional. El temor por el desorden fiscal –al “caos institucional”<sup>61</sup>-, no debe llevar a aniquilar las potestades municipales, a punto de incurrirse en el gravísimo error de pretender oponibles a un ente autónomo e independiente en el ejercicio de sus funciones –así declarado en la Constitución Nacional y en casi todas las constituciones provinciales- normas jurídicas a cuya formación no ha concurrido.

Otra cosa es examinar en detalles los efectos de esos convenios en la esfera municipal y su aceptación por el municipio. Se pretende también que la aceptación por los municipios de recursos coparticipables implica, lisa y llanamente, aceptación de las leyes y convenios que suscriben las provincias con el Gobierno federal, sin su participación.

Siempre se invierte el razonamiento; lo natural es que se empiece por acordar al municipio el rango institucional que inviste según la Constitución. Si así se hiciera, se lo invitaría, por lo general antes y no después, para no imponerle hechos consumados que degradan su autonomía, a participar en las negociaciones previas y a expresar su opinión.

---

<sup>61</sup> Spisso, citado por Casás, op. y lug. cits., p. 45, nota 72.

La provincia podrá representar esa voluntad, pero una voluntad expresa y no supuesta, menos subordinada.

De la misma manera el municipio que no acepte los términos de una negociación en curso – una ley o convenio ya consumados- habrá balanceado las ventajas e inconvenientes, y se quedará con su decisión autónoma, lo que valorativamente se puede catalogar como positivo.



## Conclusiones

A lo largo de este Trabajo Final de Graduación se han desarrollado numerosas afirmaciones argumentadas teóricamente, a la vez que se han sustentado, también, en cuestiones prácticas como Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de las diferentes instancias menores y a las distintas Resoluciones de las Comisiones del Convenio Multilateral.

A partir de esta problemática planteada, se definieron unos objetivos que se desarrollaron en los Capítulos presentados, donde se ha tenido como objeto de estudio la doble imposición tributaria.

Al respecto, se han expuesto al final de cada Capítulo reflexiones y propuestas sobre los temas abordados, tendiendo a clarificar las ideas analizadas -tal como por ejemplo se mencionó en el punto 3.11 del presente Trabajo-.

Con lo que respecta a este último Capítulo, el pronunciamiento de la Corte Suprema en el Fallo “Y.P.F. S.A. c/ Municipalidad de C. del Uruguay s/ acción meramente declarativa” ya tratado en el punto 4.1. refuerza la postura sostenida a lo largo de todo este trabajo de investigación, sustentado en la superposición de las potestades tributarias y el conflicto que esto acarrea respecto a la aplicación del Convenio Multilateral de 1977.

De esta manera se está en condiciones de enunciar las siguientes conclusiones:

1. Genuinamente comprendido, en el régimen federal no existe como principio subordinación de una esfera de gobierno respecto de otra, sino en el límite de las competencias que les son propias a cada una de ellas.

Planteada la cuestión de la distribución de las competencias tributarias de cada nivel de gobierno así como los sistemas de coordinación adoptados para su solución, se

desprende que existe un vacío legal respecto al tratamiento a brindar a los sujetos que desarrollan actividades en varios municipios dentro de una misma provincia y no se encuentren dentro del ámbito de aplicación del Convenio Multilateral.

En tales circunstancias, el ejercicio del poder tributario municipal provoca problemas de doble o múltiple imposición generando incertidumbre y tratamiento discriminatorio entre los contribuyentes.

2. Las relaciones normativas, específicamente en materia tributaria, no se rigen por el principio de jerarquía sino por el principio de competencia.

3. El municipio está dotado de una misma dignidad institucional que las otras esferas de poder, y, así, investido del poder de imposición que les es propio o inherente a todos los niveles de gobierno en un país federal.

Corresponderá lograr una coordinación y una cooperación de la legislación de los fiscos municipales respetando fielmente el principio de uniformidad y de concertación entre niveles que se reconocen con una misma dignidad institucional, de manera que no subsistan zonas conflictivas y asegurando bases de estricta reciprocidad..

4. La eliminación de la obligación de pagar cuotas o importes mínimos, que en la situación en cuestión incrementan irrazonablemente la carga fiscal, debe ser contemplada entre otras medidas para evitar tributos discriminatorios o confiscatorios.

5. Para lograr una distribución equitativa de la masa gravable podrían considerarse criterios basados en el sustento territorial, el principio de utilización económica de los bienes u otros parámetros que resulten adecuados.

6. Asimismo se hará indispensable definir cuáles serán las autoridades de aplicación así como el procedimiento a través del cual el contribuyente será capaz de plantear temas controvertidos y respaldar legalmente su situación fiscal.

7. La doble o múltiple imposición, aunque no deseable, es un fenómeno posible, propio del régimen federal de gobierno instaurado por la Constitución Nacional; el régimen federal que impera (art. 1<sup>62</sup>, C.N.) significa la coexistencia de diversas esferas de gobierno con competencias y poderes propios cada una de ellas, cuyo ejercicio está garantizado en la Constitución Nacional.

8. La potestad tributaria del Municipio en el ámbito de su competencia, ligada al cumplimiento de sus fines, no reconoce dependencia ni origen en la delegación de poderes provinciales.

9. Toda restricción a dicho poder inherente u originario que unilateralmente provenga de las otras esferas o entes estatales, supone quebrantar la autonomía municipal, y por tanto, una violación a la Constitución (arts. 5<sup>63</sup> y 123<sup>64</sup> de la C.N.)

10. Ninguna potestad municipal puede ser objeto de convenios entre diversos niveles de gobierno sin la participación en su formación de los municipios, requisito sin el cual no les resultan oponibles. La aprobación previa, concomitante o posterior a la formalización de los convenios, debe hacerse mediante norma legal emanada de los órganos deliberativos municipales, de un modo expreso.

11. No se escapa el fenómeno de la perversión de la categoría tasa por parte de muchas municipalidades en el país, derivado de las limitaciones de recursos que provienen de los entes considerados “mayores”. Se ha quejado YPF en su recurso ante la Corte, que motiva el fallo de que se trató, por lo que considera un exceso de la jurisdicción municipal que persigue el cobro de una tasa retributiva de servicios, por servicios que en verdad no presta.

---

<sup>62</sup> Constitución Nacional, Art. 1.- “La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución.”

<sup>63</sup> Constitución Nacional, Art. 5.- “Cada provincia dictara para si una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen federal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones, el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y el ejercicio de sus instituciones.”

<sup>64</sup> Constitución Nacional, ART. 123.- “Cada provincia dictara su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.”

12. Repitiendo nuevamente, el tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral resulta inaplicable. Para los contribuyentes que pudieran verse afectados por la aplicación literal del texto citado resulta apropiado plantear su inconstitucionalidad.

13. Sería conveniente una revisión general del Convenio Multilateral y su pronta reforma, de manera que fuera más sencilla su aplicación y así generara menos dudas al momento de su aplicación, y no que cada contribuyente 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.

En este orden, conviene subrayar lo que se sostiene: los municipios deben asumir su dignidad institucional y la dimensión originaria de su poder tributario. Las limitaciones a que se ven sometidos han obligado y obliga a los gobiernos municipales a abusar y pervertir, su escaso poder tributario forzado por las crecientes necesidades que deben atender, lo que determina un aumento del gasto aplicado a funciones de subsidiariedad. Marcándose muy bien, la encrucijada en que se encuentran, cuando aumenta el gasto en el que se ven obligados a incurrir y, sin embargo, paralelamente disminuye su participación en los ingresos “estatales”, una de sus principales fuentes de financiación. Es claro que los municipios sólo pueden procurar su defensa en el único ámbito en el que tienen capacidad para ello, en el ámbito de sus tributos propios.

De allí que interesen estas dos cosas: En primer lugar, definir correctamente el alcance de ese poder tributario, para no permitir su injusto cercenamiento, contrario al diseño y a los fines constitucionales, y, en segundo lugar, explorar los mecanismos para mejorar su contenido con el doble sentido de impedir desbordes con potencialidad para generar inseguridad jurídica y la reacción negativa, para los intereses locales, por parte de los contribuyentes, generando una situación de conflictividad que muchas veces se traslada al ámbito judicial, y, a la par, incrementar los recursos de un modo genuino, es decir, constitucional.

El confinamiento del municipio a un ámbito residual de la tributación, a partir de ese proceso centralizador que caracteriza el sistema tributario, amparado por la doctrina de la Corte Suprema y por el empeinado esfuerzo doctrinal por mantenerla, como se ha mostrado, a punto que no ha alcanzado para revertir la crónica dependencia del municipio en dicha concepción la reforma constitucional de 1994, artículo 123, C.N., ha llevado a que se recurra a incrementar las bases imponibles y las alícuotas para aumentar los recursos provenientes del Impuesto Inmobiliario, o las tasas de servicios a la propiedad en aquellos municipios que no perciben este impuesto, y del Impuesto a los Automotores. Como así también a disfrazar como tasas lo que en verdad constituyen impuestos, para gravar determinadas capacidades contributivas que de otro modo quedarían fuera de la esfera de tributación municipal.

Es lo que permite hablar de abuso y perversión. Si se parte, de la exacta dimensión institucional del municipio y de su proyección lógica constitucional en el campo de la tributación, será menester apelar a las ideas indicadas y desarrollar adecuadamente el poder tributario propio que sin duda ostentan los municipios.

## **Bibliografía**

### **Doctrina**

- Bulit Goñi, E. (Año 1992) Convenio Multilateral –Edición Depalma, Bs. As.
- Pablo J. M. Revilla (Año 2007) Tasas Municipales - Tomo I- Editorial LexisNexis, Buenos Aires.
- Héctor V. (Año 2005) Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario.- Edición Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma-Bs As.
- Jarach, D. (Año 1996) Finanzas Públicas – 2° Edición – Editorial Abeledo- Perrot, Bs. As.
- Sainz de B. (Año 1985) Sistema de Derecho financiero. Tomo I, Volumen 2. Editorial: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.
- Wilhelm G. (Año 1961) Doctrina de la economía tributaria, tomo II- Edición El Ateneo 1961, Bs As.
- Vizcano C. (Año 2007) Derecho Tributario - Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I - Edición Lexis Nexis, Bs. As.
- Spisso R. (Año 1993) Derecho Constitucional Tributario - Edición Depalma, Bs. As.
- Giuliani Fonrouge Carlos M. (Año 2004) Derecho Financiero - Edición La Ley, Bs. As.
- Director: Belsunce Horacio A. García (Año 2003) Tratado de Tributación, Tomo I - Derecho Tributación, Volumen I y 2. - Edición Astrea, Bs. As.
- Jarach, D. (Año 1966) "Coparticipación provincial en impuestos nacionales", tomo II, "Régimen federal de distribución y unificación de impuestos. Análisis y anteproyecto de ley", Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires.
- Althabe, Mario y Sanelli, Alejandra (Año 2007) El Convenio Multilateral. Análisis teórico y aplicación práctica - La Ley

- Veneri, Fernando R. (Año 1997) Convenio multilateral un nuevo enfoque en la atribución de ingresos. Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.) - Errepar, Bs. As.
- José O. Casás (Año 2002) Armonización de la Codificación Tributaria Provincial y Municipal., v. Derecho Tributario Provincial y Municipal, Ad-Hoc, Bs. As.
- Cassagne, Juan C. (Año 1998) Derecho Administrativo, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As.
- Marsicano Alberto P. y Marsicano Sebastián P. (Año 1999) Las tasas municipales bonaerenses y el Convenio Multilateral. Un galimatías fiscal - Errepar N° 229, T. XIX, (págs. 1.103-1.109)

### **Jurisprudencia**

- C.S.J.N., 2006, "Y.P.F S.A. c/ Municipalidad de C. del Uruguay s/ acción meramente declarativa", 7/2/2006.
- "Libertad SA c/ Ciudad Autónoma de Bs.As". R (CA) 18/2008 y R (CP) 31/2008
- C.A., "Maruba SCA c/Pcia. de Tierra del Fuego", Resolución 08/2003, Expte. CM N° 292/2001
- Tejimet S.A., 7/08/2007.
- C.A., "Mágnun S.A. c/Municipalidad de San Francisco, Provincia de Córdoba", Resolución N° 23/2011.
- C.S.J.N, "Navarro Hnos. S.R.L. c/Municipalidad de Puerto Tirol", Fallos:319-2211.

### **Legislación**

- Carta Orgánica de la Municipalidad de Rio Cuarto.
- Constitución de la Nación Argentina.
- Constitución de la Provincia de Córdoba.
- Ley Convenio Colectivo 18/08/77.

- Proyecto de Reforma Ley Convenio Multilateral 1988.
- Ley Nacional de Navegación N° 20094.
- Código Civil de la Republica Argentina.
- Ley Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548.
- Constitución de la Provincia de Chubut.
- Código Tributario de la Provincia de Córdoba.
- Constitución de la Provincia Salta.



