

# TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN



---

**“COMISIÓN ARBITRAL DEL CONVENIO  
MULTILATERAL SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS.  
RESOLUCIONES Y REVISIÓN JUDICIAL”**

---

**Lucas Eleit**

**Abogacía**

**-2017-**

**ABG02915**

*A mi familia. Sin ellos, nada de esto sería posible.-*

## **Resumen**

En la República Argentina coexisten un Estado Federal, veintitrés estados provinciales y un sinnúmero de estados municipales. Todos ellos están dotados, en mayor o menor medida, de poder tributario, es decir, la facultad que tienen de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía.

Cuando se habla de múltiple imposición tributaria, se hace referencia al supuesto en el que un mismo destinatario, es gravado dos o más veces por el mismo hecho imponible, en el mismo periodo de tiempo por parte de dos o más sujetos con poder tributario.

Específicamente en el ámbito de los ingresos brutos, existe un Convenio Multilateral vigente desde 1977, que regula la distribución de la base imponible entre las distintas provincias, donde el contribuyente realiza su actividad, considerada como un proceso único y económicamente inseparable.

A pesar de la vigencia del Convenio, persisten problemas entre los contribuyentes y el fisco, o entre distintos fiscos de las jurisdicciones adheridas, lo que genera un desgaste, no solo en el contribuyente –que ve menoscabada su seguridad jurídica- sino también en las jurisdicciones adheridas, por no percibir lo que verdaderamente le corresponde por el principio de territorialidad.

Los facultados para resolver los llamados casos concretos, suscitados entre las distintas partes del Convenio, son la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, creados a tal efecto por el propio Convenio Multilateral.

Las resoluciones adoptadas por los organismos del Convenio, son de carácter obligatorio para las partes. El problema se genera cuando esta resolución es desfavorable para alguna de ellas. ¿Puede la parte perjudicada por la resolución de la Comisión, acudir a la justicia ordinaria? ¿Es admisible la interposición del Recurso Extraordinario Federal? Son algunas de las preguntas que se van a tratar de responder en este Trabajo Final de Graduación.

## **Abstract**

In Argentina, there are one Federal State, twenty three provinces and several municipalities. All of them have taxing power: the power to reclaim taxes to people under its rule.

When referring to multiple taxation, we refer to the idea that the same individual is taxed two or more times on the same declared income, on the same period of time by two or more subjects with taxing power.

Specifically in the gross income, there is a Multilateral Agreement in force since 1977 that controls the distribution of the tax base, among the different provinces in which the taxpayer works, and it is considered a unique and economically inseparable process.

In spite of the Agreement force, there are still problems between taxpayers and tax authorities, or among tax authorities from different jurisdictions. These generate deterioration not only in the taxpayer but also in the member jurisdictions, since they do not receive what they should according to the principle of territoriality.

The empowered organisms that can solve such specific cases between the different parts of the agreement are the Arbitration Committee and the Plenary Committee, established for that purpose by the Multilateral Agreement.

The adopted resolutions by the Agreement organisms are compulsory for the parts. The problem occurs when this resolution is unfavorable to one of them. Can the unfavored part go to court? Is a Federal Extraordinary Appeal possible? These are some of the questions that will be answered in this Final Graduation Research Project.

## Índice

RESUMEN.....	3
ABSTRACT.....	4
ÍNDICE .....	5
INTRODUCCIÓN.....	7
<b>CAPÍTULO 1: MÚLTIPLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA.....</b>	<b>10</b>
1.1 PREFACIO.....	11
1.2 CONCEPTO .....	11
1.3 ASPECTOS CONSTITUCIONALES .....	11
1.4 SOLUCIONES A LOS PROBLEMAS DE MÚLTIPLE IMPOSICIÓN. ....	14
1.4.1 <i>Sistema de Separación y Concurrencia de Fuentes</i> .....	14
1.4.2 <i>Régimen de Coparticipación Federal</i> .....	15
1.4.2.1 Antecedentes .....	15
1.4.2.2 El art. 75 de la Constitución Nacional.....	17
1.4.2.3 Convenio Multilateral.....	18
<b>CAPÍTULO 2: EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS .....</b>	<b>21</b>
2.1 PREFACIO.....	22
2.2 ANTECEDENTES .....	22
2.3 CONCEPTO .....	24
2.4 CARACTERES.....	25
2.4.1 <i>Real</i> .....	25
2.4.2 <i>Periódico</i> .....	25
2.4.3 <i>Indirecto</i> .....	26
2.4.4 <i>Local</i> .....	26
2.5 NOCIONES GENERALES DEL IMPUESTO.....	27
2.6 EL IMPUESTO Y LA MÚLTIPLE IMPOSICIÓN .....	29
2.7 CONCLUSIONES PARCIALES .....	30
<b>CAPÍTULO 3: CONVENIO MULTILATERAL SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS .....</b>	<b>32</b>
3.1 PREFACIO.....	33
3.2 DEFINICIÓN Y OBJETO .....	33
3.3 ANTECEDENTES .....	34
3.4 ASPECTOS FUNDAMENTALES .....	35
3.5 ORGANISMOS DE APLICACIÓN .....	38
3.5.1 <i>Comisión Plenaria</i> .....	39
3.5.2 <i>Comisión Arbitral</i> .....	40
3.6 CONCLUSIONES PARCIALES .....	42

<b>CAPÍTULO 4: RECURSO EXTRAORDINARIO FEDERAL</b> .....	<b>45</b>
4.1 PREFACIO.....	46
4.2 CONCEPTO.....	46
4.3 NATURALEZA Y ALCANCE.....	47
4.4 REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD.....	48
4.4.1 <i>Requisitos comunes</i> .....	49
4.4.2 <i>Requisitos propios</i> .....	50
4.4.3 <i>Requisitos formales</i> .....	53
4.5 SENTENCIA ARBITRARIA.....	54
<b>CAPITULO 5: JURISPRUDENCIA</b> .....	<b>57</b>
5.1 PREFACIO.....	58
5.2 “COMPAÑÍA MINERA AGUILAR S.A. S/ EXPEDIENTE C.A Nº 24/81”.....	58
5.3 “MAKRO S.A. S/ SU RECURSO EXTRAORDINARIO POR DENEGACIÓN DE RECURSO DE APELACIÓN CONTRA DECLARACIÓN DE INCOMPETENCIA DE LA COMISIÓN ARBITRAL”.....	59
5.4 “AUTOMOTORES JUAN MANUEL FANGIO S.A. C/ PROVINCIA DE BUENOS AIRES”.....	60
5.5 “FRIGORÍFICO DE AVES SOYCHU S.A.I.C.F.I. C/ MUNICIPALIDAD DE GUALEGUAY”.....	62
5.6 “MAXICONSUMO S.A. C/ PROVINCIA DE MISIONES”.....	63
5.6.1 <i>Dictamen de la Procuración General de la Nación</i> .....	63
5.7 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES AFECTADOS.....	66
<b>CAPÍTULO 6: PROCEDIMIENTO</b> .....	<b>70</b>
6.1 PREFACIO.....	71
6.2 PROCEDIMIENTO ANTE LA COMISIÓN ARBITRAL.....	71
6.3 PROCEDIMIENTO ANTE LA COMISIÓN PLENARIA.....	73
6.4 ACCESO A LA JUSTICIA.....	74
6.4.1 <i>Recurso extraordinario federal concedido</i> .....	75
<b>CONCLUSIONES</b> .....	<b>77</b>
<b>ANEXOS</b> .....	<b>82</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>96</b>

## **Introducción**

En la actualidad, con la evolución de la sociedad y los avances tecnológicos, el abanico de necesidades básicas que tienen que cubrir los Estados de Derecho se ha ido incrementando considerablemente.

Para poder satisfacer estas necesidades sociales, los Estados -en todos sus niveles- tuvieron la imperiosa obligación de recaudar fondos, y en estos tiempos, la mayor parte de los ingresos públicos es a través de la extracción coactiva de dinero a los contribuyentes que están sometidos a la soberanía de cada uno de los niveles del Estado (Villegas, 2005).

Uno de los impuestos de mayor recaudación, creado en la primera mitad del Siglo XX, es el Impuesto a los Ingresos Brutos, originariamente denominado Impuesto a las Actividades Lucrativas. Este impuesto tiene como hecho generador el ejercicio habitual a título oneroso de una actividad comercial, industrial, de oficio, etc. Dentro de un provincia determinada (Villegas, 2005).

Los problemas comienzan cuando las empresas deciden expandir sus horizontes comerciales a más de una jurisdicción, generando conflictos entre estos y los Fiscos provinciales, o entre los Fiscos de distintas jurisdicciones, por la proporción del impuesto que les corresponde a cada una de las Provincias en las que está involucrada la presencia comercial de un contribuyente en particular.

Para dar una solución práctica a estos problemas de múltiple imposición tributaria, se crea el Convenio Bilateral sobre los Ingresos Brutos, que por su posterior adhesión de las distintas provincias, cambió su título a Convenio Multilateral.

Este Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos, tuvo varias modificaciones hasta llegar a la normativa actual que data de 1977. El Convenio tiene por objeto armonizar el alcance de los Fiscos provinciales en los casos en que una persona ejerza su actividad en más de una jurisdicción, generando en el contribuyente la seguridad jurídica de que su presencia comercial en distintas provincias, no le genere más gastos que ganancias, en lo relativo a los impuestos que debe pagar (Villegas, 2005).

Más allá de la existencia del Convenio Multilateral, siguen apareciendo casi con regularidad problemas entre contribuyentes y los Fiscos, que tratan de ser

solucionados por los organismos propios del Convenio. Estos órganos encargados de impartir justicia en casos de conflicto son la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria.

Dentro del articulado del Convenio, hay un tema más que controvertido y es la obligatoriedad, tanto para los particulares como para los Fiscos intervinientes, de las decisiones de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria. Este tema genera el interrogante, que a la vez sirve de problemática de este Trabajo Final de Graduación, que es: ¿las decisiones tomadas por las Comisiones Arbitral y Plenaria pueden ser revisadas por la Justicia Ordinaria a través del Recurso Extraordinario Federal?

Este trabajo tratará de dar análisis a un tema tan complejo como actual, pasando por tópicos como los problemas y soluciones de la múltiple imposición tributaria; las características y particularidades del impuesto a los Ingresos Brutos y su reglamentación en el Convenio Multilateral; hasta llegar a estudiar la jurisprudencia específica del tema, para tratar de corroborar, en base a conclusiones objetivas, la hipótesis planteada en esta labor de investigación.

El Trabajo Final de Graduación está dividido en dos partes fundamentales. La primera de ellas, en la que están comprendidos los dos primeros capítulos, tratará el estudio y análisis de temas que son fundamentales para comprender los supuestos detallados en la segunda mitad del trabajo de investigación (capítulos 3, 4 y 5) donde se estudiará, con la profundidad que un proyecto de esta magnitud debe tener, el Convenio Multilateral y sus correspondientes organismos y la posibilidad o no de revisar judicialmente sus decisiones. Además, contiene un último capítulo que tiene por objetivo dar un panorama claro y conciso del proceso que debe afrontar un contribuyente en el caso específico de suscitarse algún problema por la aplicación del Convenio, desde que inicia el mismo hasta su etapa final interponiendo el Recurso Extraordinario Federal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Se buscará también, que este material logre ser un aporte relevante al mundo jurídico, exponiendo y detallando un tema tan controvertido y discutido como la revisión de las decisiones de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria, y un aporte al mundo universitario, al analizar de manera didáctica todos los componentes



que forman este difícil rompecabezas que es el Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos.

Por último, el Trabajo Final de Graduación intentará cumplir con los objetivos propuestos al inicio del proyecto, entre los que se encuentran:

- 1) Estudiar el concepto de múltiple imposición tributaria y sus soluciones;
- 2) Analizar las nociones básicas del Impuesto a los Ingresos Brutos;
- 3) Describir los antecedentes y aspectos fundamentales del Convenio Multilateral de 1977;
- 4) Considerar los fallos más relevantes de la materia;
- 5) Analizar los principios violados en los casos en que la justicia no trate la revisión de las decisiones de los organismos del Convenio;
- 6) Describir el mecanismo propuesto por el Convenio para solucionar los problemas de superposición de impuestos en el caso concreto.

Los objetivos precedentemente expuestos, serán alcanzados a través de distintos aspectos metodológicos, a saber:

1) La elección de una investigación explicativa en el tipo de estudio, en virtud de determinar las relaciones de causa y efecto que subyacen a los fenómenos observados, en este caso en particular: la relación que existe entre los contribuyentes sujetos al Convenio Multilateral y los problemas que puede originar la normativa de este.

2) La estrategia metodológica a utilizar es la cualitativa. La recolección de la información relativa al tema en cuestión, no tendrá en cuenta mediciones numéricas o análisis estadísticos en particular.

3) para llevar a cabo el Trabajo Final de Graduación, se utilizarán técnicas de recolección de datos, siendo las más utilizadas: la observación y análisis de documentos, que conforman las fuentes primarias y secundarias del proyecto.

## **CAPÍTULO 1**

### **MULTIPLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA**

## **1.1 Prefacio**

La principal función de un Estado de Derecho es la satisfacción de las necesidades básicas fundamentales para la subsistencia y evolución de la sociedad.

Para satisfacer esas necesidades básicas, es menester que el Estado obtenga ingresos para solventar esos gastos. La mayor parte de esos ingresos está conformada por la extracción coactiva de dinero, realizada por el propio Estado a los contribuyentes, a través de la recaudación impositiva (Villegas, 2005).

La República Argentina adopta una forma federal de Estado. Es por ello que dentro del territorio nacional, conviven un Estado Nacional, veintitrés estados provinciales y un sinnúmero de estados municipales. Todos estos sujetos están dotados en mayor o menor medida de poder tributario, es decir, la facultad que tienen, de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía (Villegas, 2005)

## **1.2 Concepto**

Cuando se habla de múltiple imposición tributaria se hace referencia al supuesto en el cual un mismo destinatario -poseedor de un determinado bien o renta- resulta obligado al pago de un gravamen por parte de dos o más sujetos con poder tributario, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo periodo fiscal y por una misma causa.

Esta múltiple imposición puede ser externa o interna. Es externa o internacional, cuando los involucrados son dos o más Estados independientes y soberanos y es causada por la superposición de jurisdicciones fiscales en las cuales se utilizan distintos tipos de criterios para la sujeción de tributos (Nazareno, 2009).

Es interna o local, en cambio, cuando las partes que entran en conflicto son contribuyentes y fiscos, nacionales o provinciales, pertenecientes a un determinado país.

## **1.3 Aspectos constitucionales**

Aunque la superposición tributaria tenga varios aspectos negativos, encontrando entre ellos, el malestar generado en los contribuyentes, los conflictos entre el Estado Federal y las jurisdicciones provinciales, o entre estos últimos entre sí, la Corte Suprema de Justicia de la Nación establece desde un primer momento,

sentando precedente en la causa “S.A. Mataldi Simón Limitada”<sup>1</sup> del año 1927, que los impuestos pueden ser constitucionalmente fijados por el Estado Federal y por las provincias de manera concurrente, por el hecho que estas actividades son compatibles entre sí.

Siguiendo con la misma línea de pensamiento, en la causa “Telefónica de Argentina S.A.” la Corte sostuvo: “[...] El agravio del recurrente relativo a la existencia de doble imposición no puede prosperar, porque ella en sí misma no importa un agravio constitucional”<sup>2</sup>.

Es claro el sentido que la Corte Suprema quiere darle desde un primer momento a la superposición tributaria, esto es, la posibilidad constitucional de que esto ocurra. Consecuentemente, se niega a conocer los conflictos suscitados por tal motivo.

También hay que destacar la causa “Bodegas y Viñedos Saint Remy S.A.” (1965) ya que en ella se pronuncia la excepción a la regla impuesta por la Corte:

“[...] la pretendida desigualdad originada en la doble imposición y el carácter diferencial del gravamen, no compromete la garantía del art. 16 de la Constitución Nacional, ya que la diversidad de tributaciones y sus cuantías respectivas son consecuencia de la pluralidad de poderes fiscales inherentes al régimen federal de gobierno. Por lo demás, la superposición tributaria tampoco es, de suyo, fundamento valedero para la inconstitucionalidad del impuesto, aunque pueda llegar a serlo en caso de traducirse en confiscatoriedad”<sup>3</sup>.

El principio de no confiscatoriedad, implícitamente contenido en la Constitución Nacional, deriva de un juego entre los arts. 14 y 17, garantizando el derecho de propiedad privada y proscribiendo la confiscación como pena. Este principio exige la razonabilidad del quantum que el tributo toma del patrimonio del contribuyente (Bidart Campos, 2008).

En este punto se desprende claramente que, la múltiple imposición tributaria no puede considerarse inconstitucional, sino por el contrario, debe

---

<sup>1</sup> CSJN “S.A. Mataldi Simón Limitada c/ Provincia de Buenos Aires s/ repetición de impuestos (1927)” (Fallos: 149; 260).

<sup>2</sup> CSJN “Telefónica de Argentina S.A. c/ Provincia de Mendoza s/ apelación (2004)” (Fallos: 136; XXXVII).

<sup>3</sup> CSJN “Bodegas y Viñedos Saint Remy S.A. (1965)” (Fallos 262; 367).

analizarse como una consecuencia normal de la convivencia de las distintas esferas que tiene un Estado federal, empero más allá de eso, la Corte Suprema interpone un límite justo, a través del principio de no confiscatoriedad, no solo para los contribuyentes sino para todos aquellos que tengan intereses en un caso concreto, delimitando la cuantía que un tributo puede exigir a los sujetos pasivos, asistiendo a la construcción de la seguridad jurídica y al desarrollo social.

La Corte Suprema Justicia de la Nación, en la causa “Droguerías del Sud S.A. c/ Municipalidad de Buenos Aires”<sup>4</sup>(2005) conceptualiza este principio, estableciendo:

[...] se ha señalado de manera invariable que para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o el capital, y que el exceso alegado como violación de la propiedad debe resultar de una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto del gravamen.

En diversas oportunidades la jurisprudencia sentenció que un impuesto es confiscatorio, es decir, que absorbe una parte sustancial de la renta o el capital, cuando este absorbe más de un 33% de la base de cálculo del gravamen. Viéndose reflejado en la causa “Giménez Fauvety y otros s/ demanda de inconstitucionalidad”<sup>5</sup> del año 1957.

Queda claro entonces, la postura del Supremo Tribunal de la Nación que sostiene la idea que la múltiple imposición interna de por sí no es inconstitucional, pero si genera la imperiosa necesidad de establecer soluciones que tengan por objetivo no solo disminuir la frecuencia de casos en los que se discuta la superposición interna, sino también brindar seguridad jurídica a los contribuyentes en general y a los fiscos, tanto provinciales como nacionales.

La decisión de la Corte de establecer un límite en cuanto a la absorción por parte de los Fiscos de la renta de una persona, tiene como objetivo el de defender y velar por el cumplimiento de los derechos y garantías que todo habitante de la Nación posee.

---

<sup>4</sup> CSJN “Droguerías del Sud S.A. c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires (2005)” (Fallos: 1703.XXXVIII).

<sup>5</sup> CJSN Giménez Fauvety y otros s/ demanda de inconstitucionalidad (1957)” (Fallos: 239; 157).

## **1.4 Soluciones a los problemas de múltiple imposición.**

Desde el momento en que empezaron a suscitarse problemas de múltiple imposición tributaria, doctrina y jurisprudencia trabajaron conjuntamente con el objetivo de dar solución a este tipo de problemas. Como consecuencia de ello, se fueron perfeccionando, a lo largo de todo el siglo pasado, diferentes mecanismos de coordinación financiera.

Nuestro país utiliza un “sistema mixto”, combinando el Sistema de Separación de Fuentes con el Régimen de Coparticipación Federal, incorporado a la Carta Magna con la reforma constitucional de 1994.

### **1.4.1 Sistema de Separación y Concurrencia de Fuentes**

El Sistema de Separación y Concurrencia de Fuentes, utilizado en la República Argentina, consiste en la delimitación precisa de los tributos que cada sujeto con poder tributario es capaz de exigir, es decir, es el mecanismo que reconoce a cada nivel gubernamental un sistema tributario propio (Villegas, 2005).

Una de las características más destacadas del sistema de separación de fuentes es el resguardo de la autonomía provincial, ya que ellas determinarán en base a una política discrecional, los elementos constitutivos del tributo y su exigibilidad (Nazareno, 2009).

Este sistema establece desde el momento anterior a la percepción de los tributos, a quien va dirigida la recaudación de determinada gabela de manera sistematizada, lo que posibilita a cada uno de los estratos del Estado con poder tributario, proyectar y planificar sobre lo recaudado.

En nuestro país, hay tributos que le corresponden exclusivamente a la Nación, hay también, los que les corresponden exclusivamente a las provincias y, por último, tributos que incumben de manera concurrente a la Nación y a los estados provinciales.

Le corresponden a la Nación de manera exclusiva y permanente los derechos aduaneros de importación y exportación<sup>6</sup>. También le corresponde a la Nación, pero de manera concurrente con las provincias, los impuestos indirectos<sup>7</sup>. Y

---

<sup>6</sup> Constitución Nacional, arts. 9; 75 inc. 1; 126.

<sup>7</sup> Constitución Nacional, art. 75 inc. 2.

de manera excepcional, se le confiere a la Nación la facultad de imponer contribuciones directas, por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el país, cuando la defensa, seguridad común y bien general del estado lo exijan<sup>8</sup>.

A las provincias le corresponden los impuestos indirectos, en forma concurrente con la Nación<sup>9</sup>. Le corresponden también los impuestos directos siempre que no se dé la excepción establecida en el art. 75inc. 2 de la Constitución Nacional.

Cabe mencionar también, que la reforma constitucional de 1994 le concede a los municipios la facultad de exigir tributos, que le son asignados por las constituciones provinciales respectivas<sup>10</sup>.

### **1.4.2 Régimen de Coparticipación Federal**

Antes de la reforma constitucional de 1994, el Régimen de Coparticipación Federal, estaba constituido por “leyes-convenio”, que no son más que leyes de carácter nacional sancionadas por el Congreso de la Nación, teniendo como característica principal la facultad de adhesión que se reservan las provincias a través de las legislaturas locales (Villegas, 2005).

#### **1.4.2.1 Antecedentes**

Las leyes-convenio surgen de la necesidad que tiene el Estado de resolver la superposición tributaria, generada por la concurrencia de facultades fiscales entre el Estado Central y las diferentes provincias según lo establecido por la Constitución Nacional (sistema de separación y concurrencia de fuentes).

El primer antecedente de este tipo, surge con la ley-convenio 12.139, sancionada en 1934 y teniendo por objeto la unificación de impuestos internos. La recaudación era una facultad exclusiva del Estado Central, mientras que las provincias se obligaban a no crear impuestos análogos, teniendo como beneficio una participación proporcional del producido (Villegas, 2005).

A mediados del siglo pasado el régimen de coparticipación estaba conformado por las leyes 14.060 (1951) del impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes aplicables a las sociedades de capital; la ley 14.390 (1955) que sustituyó a la ley 12.139; y por la ley 14.788 (1959) de distribución de los

---

<sup>8</sup> Constitución Nacional, art. 75 inc. 2.

<sup>9</sup> Constitución Nacional, arts. 75 inc. 1; 121.

<sup>10</sup> Constitución Nacional, art. 123.

impuestos a los réditos, ventas, ganancias eventuales y beneficios extraordinarios. Su principal crítica era la heterogeneidad del régimen, pues eran varias las leyes que establecían tributos, los modificaban o prorrogaban su duración, siendo necesaria una ley que abarcara a todas (Villegas, 2005).

En el año 1973 es sancionada la ley 20.221 denominada “ley-convenio de coparticipación de impuestos nacionales” que derogaba y sustituía las leyes anteriores, generando un nuevo régimen de coparticipación único y excluyente, donde su articulado no solo establecía el método en que los impuestos eran coparticipados, sino que también imponía restricciones y límites a los poderes tributarios provinciales (Rodríguez Usé, 2006).

El art. 2º de la ley 20.221 determinaba el modo de distribución de los impuestos recaudados: 48,5% le correspondían al Estado Central; 48,5% a las provincias en conjunto; y el 3% restante para el fondo de desarrollo regional, creado por la misma ley con el objeto de financiar inversiones en trabajos públicos de interés provincial o regional, destinados a la formación de infraestructura requerida para el desarrollo del país.

En un primer momento, la ley 20.221 iba a tener vigencia hasta diciembre de 1980, pero se prorrogó hasta diciembre de 1984. A partir de allí comienza un periodo de vacío legal, donde se utilizaron los mismos parámetros para distribuir los impuestos que establecía la ley 20.221, hasta la sanción de la ley 23.548 a principios de 1988.

El 7 de enero de 1988 se sanciona con fuerza de ley el “régimen transitorio de distribución de recursos fiscales” –ley 23.548- entre la Nación y las provincias. El presente sistema tenía una vigencia inicial de dos años prorrogables automáticamente si no existiere norma posterior que la sustituyere, evitando así, un nuevo vacío legal como el ocurrido después de la derogación de la ley 20.221<sup>11</sup>.

El cometido de este régimen, es el de distribuir la “masa coparticipable” entre la Nación y las provincias, es decir, los impuestos nacionales recaudados, existentes o a crearse, con la excepción de los impuestos aduaneros; impuestos distribuidos por otros sistemas o regímenes; impuestos con asignaciones

---

<sup>11</sup> Ley 23.548, art. 15.



específicas; impuestos cuyo producido se afecte a la realización de inversiones y al fomento de actividades de interés nacional o provincial<sup>12</sup>.

Tal como sucedió con las otras leyes-convenio, la normativa establece la posibilidad de adhesión expresa de las provincias para obtener los beneficios producidos por el régimen de coparticipación<sup>13</sup>.

La distribución de los impuestos recaudados es automática y se reparten de la siguiente manera: le corresponde a la Nación el 40,24%; el 56,76% le corresponde a las provincias en su conjunto; el 2% para el recupero del nivel relativo de las provincias de Buenos aires, Chubut, Neuquén y Santa Cruz; y el 1% al fondo de aportes del tesoro nacional a las provincias, que atiende situaciones de emergencia y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales.

A pesar de tener leyes orientadas a la recaudación y que traten de evitar la superposición, era necesario un marco normativo más amplio, seguro y confiable, en el que todas las provincias adheridas recibieran de manera proporcional lo coparticipado.

#### **1.4.2.2 El art. 75 de la Constitución Nacional**

Una serie de pactos firmados por el expresidente Dr. Raúl Alfonsín y el entonces Presidente de la República, Dr. Carlos Saúl Menem, en representación de los bloques políticos más importantes del país, dio origen a la ley 23.309 de “Necesidad de Reforma Constitucional”.

Dentro de la misma, bajo el título “fortalecimiento del régimen federal”, el Congreso de la Nación habilita a la convención constituyente de 1994 a debatir sobre la distribución de competencias entre la Nación y las provincias respecto de la prestación de servicios y en materia de gastos y recursos, sobre el Régimen de Coparticipación.

Como consecuencia de la reforma, el antiguo art. 67 de la Constitución Nacional fue reemplazado por el actual art. 75 que, en sus primeros tres incisos trata el Régimen de Coparticipación Federal.

---

<sup>12</sup> Ley 23.548, art. 2.

<sup>13</sup> Ley 23.548, art. 16.

El inc. 1, trata sobre las facultades que tiene el Congreso de la Nación para legislar sobre materia aduanera.

El inc. 2, quizás el más importante en materia del régimen, establece las características principales que debe tener el mecanismo de coordinación financiera: la ley-convenio deberá garantizar la automaticidad en la remisión de fondos, es decir, el giro automático de los fondos coparticipados desde el ente recaudador hacia las provincias, sin que estas tengan la necesidad de requerirlo<sup>14</sup>.

La distribución entre la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires y entre éstas últimas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, utilizando tres criterios fundamentales: deberá ser equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades.

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

Un organismo fiscal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en el art. 75 inc. 2. Además, la ley-convenio deberá asegurar la representación de todas las provincias y la Ciudad de Buenos Aires.

Se determina también, que una ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de cada Cámara podrá establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado<sup>15</sup>.

### **1.4.2.3 Convenio Multilateral**

La ley 23.548 conforma el actual Régimen de Coparticipación y establece en su art. 9 inc. D: “Se continuarán aplicando las normas del Convenio Multilateral de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los Fiscos adheridos”<sup>16</sup>.

No caben dudas entonces que la reforma de 1994 otorga el rango constitucional al Régimen de Coparticipación de impuestos, establecido en el art. 75

---

<sup>14</sup> Ley 23.548, arts. 3; 6.

<sup>15</sup> Constitución Nacional, art. 75 inc. 3.

<sup>16</sup> Ley 23.548, art. 9 inc. D.

inc. 2. Según el artículo 9 de la ley 23.548 detallado anteriormente. El Convenio Multilateral forma parte de este Régimen, por lo tanto una violación a este por alguna de las provincias adheridas, ocasiona un problema de tinte constitucional (Karaben, 2011).

Esto se ve reflejado aun con más notoriedad, en la jurisprudencia de la CSJN “Argencard S.A. c/ Provincia de Salta” (2004) donde la Corte sostuvo:

[...] el nuevo rango asignado a la Coparticipación Federal de Impuestos por la convención constituyente de 1994 y el amplio tratamiento que la Ley Fundamental le dedica después de la reforma, conduce a la conclusión de que la afectación del sistema así establecido involucra, en principio, una cuestión constitucional.

Asume tal calidad la eventual violación –por parte de una provincia- del compromiso de continuar aplicando las normas del Convenio Multilateral, así como sus modificaciones o sustituciones, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos (art. 9 inc. D ley 23.548) aunque la transgresión pueda también exteriorizarse como un conflicto entre dos normas o actos locales.

[...] de modo que una hipotética transgresión a la ley local de adhesión –y, por ende a dicha norma federal-, se proyecta como una afectación de las nuevas cláusulas constitucionales<sup>17</sup>.

### **1.5 Conclusiones parciales**

A través de la doctrina especializada y la jurisprudencia aplicable a la materia, no caben dudas que la múltiple imposición tributaria es una consecuencia inevitable de la selección de un sistema federal de Estado, sin que esto signifique un acto inconstitucional.

Algunas decisiones legislativas hicieron que los inconvenientes de superposición tributaria fueran más comunes, como la aplicación del sistema de separación de fuentes al momento de recaudar los impuestos, aunque por otro lado, fue positivo para las provincias en virtud de favorecer su autonomía y brindar la posibilidad de conocer los impuestos que les corresponden a ellas, así como también cuales les corresponden a la Nación de manera exclusiva o concurrente, lo que resulta

---

<sup>17</sup> CSJN “Argencard S.A. c/ Provincia de Salta s/ sumarísimo (2004)” (Fallos: A.2601.XXXVIII).

útil para proyectar un presupuesto verosímil para el período posterior, y así lograr una distribución proporcional a lo verdaderamente recaudado y un proyecto a largo plazo que no esté argumentado con recaudaciones de dudoso cumplimiento.

A través de la adopción del Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, el Senado de la Nación logró, con gran tino, equilibrar los problemas que ocasionalmente traía el sistema de separación de fuentes. Los puntos más sobresalientes de dicho régimen son, la automaticidad en la remisión de los fondos, lo que le dio a las provincias la seguridad de cobrar lo que está previsto. En segundo lugar, la distribución de la masa coparticipable por razones de equidad, solidaridad y desarrollo, permitió a los estados provinciales a progresar de manera pareja, empero, en virtud de ser una distribución discrecional, muchas veces la Nación modifica la finalidad de la norma, aplicando presión sobre aquellas provincias que tienen ideas y políticas de gobierno diferentes.

Con la salvedad del último punto en cuestión, creemos que son más los puntos positivos que los negativos. Sumado a ello, la incorporación del Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos al Régimen de Coparticipación y llegando a la jerarquía constitucional lograda en la reforma de 1994, consagraron una idea que, después de varias décadas intentando homogeneizar criterios, por fin llegó a buen puerto.

Por lo expuesto en los párrafos anteriores, no caben dudas que los problemas de múltiple imposición van a seguir existiendo por ser una consecuencia inevitable de la forma de gobierno que elegimos. Empero, con los esfuerzos que durante décadas se realizaron desde distintos puntos, es posible ahora, tener un panorama claro de cuáles podrían ser las soluciones a estos inconvenientes, trayendo a su vez, soluciones más eficaces y rápidas, condiciones buscadas por todas las personas que se enfrentan a problemas de este tipo.

## **CAPÍTULO 2**

### **EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS**

## **2.1 Prefacio**

Satisfacer las necesidades básicas de la población no es una tarea sencilla para un Estado de derecho. Es por ello que además de la obtención de créditos otorgados por entidades financieras, los distintos niveles de gobierno -desde los municipios hasta el Estado Nacional- tienen la facultad de crear tributos que, una vez exigidos y abonados por los contribuyentes, ayudarán a capitalizar el desarrollo y el progreso de la sociedad.

Uno de los impuestos de mayor relevancia por sus altos niveles de recaudación, es el impuesto sobre los ingresos brutos. Este gravamen ha sufrido numerosas modificaciones hasta lograr su matiz actual, sin que esto signifique su total aceptación por la doctrina especializada en el tema.

## **2.2 Antecedentes**

El impuesto sobre los ingresos brutos tuvo varias mutaciones a lo largo del tiempo. El primer antecedente del que se tiene registro se remonta al Medioevo. Durante este periodo de la historia, los señores feudales y monarcas tenían la potestad de otorgar autorizaciones -en esa época llamadas carta-patente- que consistían en un permiso especial entregado a los súbditos, para que estos pudieran ejercer un determinado oficio o profesión y, como contraprestación, el beneficiado debía pagar un tributo -que actualmente se podría considerar una tasa- a la autoridad que entregaba el permiso, por el servicio realizado en favor del vasallo (Rodríguez Usé, 2006).

Ya ubicados en territorio latinoamericano, esta institución existió en las provincias desde la época de la colonia con anterioridad a la sanción del impuesto a las actividades lucrativas, trayendo serias injusticias por no considerar las diferencias en la capacidad contributiva de los distintos individuos que realizaban el mismo oficio (Jarach, 1999), es decir, el monto exigido para el otorgamiento de la carta-patente era el mismo en todos los casos, perjudicando a las personas con menor capital, favoreciendo esto a los grandes mercaderes y profesionales, al establecer oligopolios que triunfaban en un determinado sector a costas de los más necesitados.

La concepción que afirmaba que este tipo de actividades resultaban gravadas por una tasa ha quedado totalmente abandonada, determinando la Carta Magna la libertad para ejercer cualquier actividad lícita, donde esta no puede quedar

supeditada al otorgamiento de una patente para su explotación<sup>18</sup>. En esencia, el tributo que antes era considerado una tasa, se transforma en un verdadero impuesto que pone el foco en la capacidad económica de una persona, que realiza una determinada profesión, oficio, negocio o industria (García Vizcaíno, 1996).

Ya consolidada como una república de más de cien años de antigüedad, la Nación Argentina transitó por un proceso de armonización de tributos con el objeto de lograr que estos generen una mayor recaudación. Esto trajo como consecuencia directa la creación del impuesto a las actividades lucrativas en la provincia de Buenos Aires en el año 1948, considerándolo un antecedente directo del actual impuesto sobre los ingresos brutos. Un año más tarde, la antiguamente llamada Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires siguió los mismos pasos que la provincia y con posterioridad las demás jurisdicciones provinciales también crearon su propio impuesto a las actividades lucrativas (Jarach, 1999).

Este gravamen tuvo una muy buena recepción por las provincias al no contrariar el compromiso asumido por estas de no crear tributos de características similares a los nacionales (Villegas, 2005), analizado en el Capítulo 1° de este trabajo de investigación.

En mayo de 1953 y en pos de evitar la superposición de tributos, la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires suscribieron un convenio bilateral entre ellas, dejando la posibilidad a las demás provincias de adherirse al mismo.

A partir de la creación de este Convenio, una a una las provincias fueron suscribiéndose, sobre todo por los beneficios que la adhesión originaba. Con esta adhesión, no solo se beneficiaban las provincias como entes autónomos, sino también a las provincias en su conjunto, en virtud de tener, por fin, un marco más ordenado y homogéneo que facilitaría la convivencia entre los fiscos provinciales.

Con la modificación de la Ley de Coparticipación en el año 1974, las provincias se vieron obligadas a derogar sus impuestos a las actividades lucrativas y regresar al deficiente viejo sistema de impuesto de patente, lo que trajo resultados significativamente negativos al generar superposición tributaria con el impuesto al

---

<sup>18</sup> Constitución Nacional, art. 14.

valor agregado y la disminución de las recaudaciones en las distintas jurisdicciones locales (García Vizcaíno, 1996).

En 1976 este impuesto volvió a cambiar de nombre denominándose “impuesto a las actividades con fines de lucro” fijando como base imponible una situación muy similar a la actual.

Desde 1977 y en gran parte de los territorios provinciales, este impuesto modificó su nombre a impuesto sobre los ingresos brutos, con excepción de la Provincia de Salta en el que se denomina impuesto a las actividades económicas, siendo sus características muy semejantes (Villegas, 2005).

Más allá del nombre que en la actualidad recibe este impuesto, la capacidad recaudadora es tan grande, que es considerado por la mayoría como el impuesto local con mayor relevancia dentro de nuestro sistema de percepción de tributos.

### **2.3 Concepto**

La definición del impuesto sobre los ingresos brutos se encuentra en el Código Tributario de la Provincia de Córdoba, siendo conceptualizado como aquel que grava:

“el ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice, incluyendo zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado”<sup>19</sup> dentro de la Provincia de Córdoba.

El texto normativo habla de una actividad habitual, entendiendo esta como el desarrollo de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades, y no se pierde por el

---

<sup>19</sup> Código Tributario de la Provincia de Córdoba, art. 177, 1er párrafo.



hecho de que, después de adquirirla, las actividades se ejerzan de forma periódica o discontinua<sup>20</sup>.

A diferencia del primer antecedente normativo, donde el tributo a pagar se consideraba una tasa por la relación que existía entre la corona y el vasallo, en la actualidad vemos claramente la estructura de un impuesto, donde lo más importante no son las cualidades del sujeto pasivo obligado a pagar por dicha gabela, sino las actividades que éste realiza de manera habitual y periódica a título oneroso, que es en definitiva, lo que determina el impuesto final a pagar por el contribuyente.

Este impuesto abarca casi la totalidad de las actividades –oficio, profesión, industria, etc.- a título oneroso, empero aclara que, aunque esa actividad resulte a final de cuentas lucrativa o no, el impuesto es exigido de igual manera.

## **2.4 Caracteres**

El impuesto sobre los ingresos brutos tiene como principales caracteres, dentro del marco jurídico argentino, a los siguientes: real, periódico, indirecto y local.

### **2.4.1 Real**

Es de carácter real porque solo tiene en cuenta las actividades que realiza el contribuyente con habitualidad, prescindiendo de sus características y circunstancias subjetivas (Villegas, 2005). La característica de la habitualidad tiene excepciones que se encuentran establecidas en el mismo cuerpo normativo, que serán nombradas posteriormente.

Pasan a un segundo plano las características personales del contribuyente, concentrándose de manera evidente en las actividades que éste realiza de acuerdo a su profesión, oficio, industria o negocio.

### **2.4.2 Periódico**

Se considera periódico en relación a la verificación anual del hecho imponible, sin perjuicio de aceptar pagos en concepto de anticipos mensuales, por lo que deriva en once anticipos y un pago real<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> Código Tributario de la Provincia de Córdoba, art. 177, 3er párrafo.

<sup>21</sup> Código Tributario de la Provincia de Córdoba, art. 217.

También se considera anual en el sentido de que el hecho y la base imponible alcanzan a los ingresos brutos de todo un año calendario (Jarach, 1999).

### **2.4.3 Indirecto**

Hace referencia a que el impuesto grava una manifestación mediata de la capacidad contributiva, es decir, que no tiene en cuenta si verdaderamente esa actividad se traduce en una ganancia para el contribuyente, ya que puede existir un periodo en el que la actividad del exigido produzca pérdidas y no por ello, el sujeto pasivo deja de estar obligado al pago de esta gabela (García Vizcaíno, 1996).

En el hipotético caso en que en un año calendario el contribuyente no haya obtenido ganancias al ejercer su profesión, oficio, industria o negocio, este supuesto no conlleva la liberación por parte del sujeto pasivo, que está obligado a abonar el impuesto que es exigido de todas maneras.

### **2.4.4 Local**

El impuesto sobre los ingresos brutos grava el ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso dentro de la jurisdicción de la Provincia de Córdoba<sup>22</sup>.

En este trabajo en particular, se analiza el impuesto exigible a contribuyentes que realicen su actividad dentro de la Provincia de Córdoba, pero cada una de las provincias que componen esta Nación tienen iguales potestades acerca del manejo de este tributo, conforme al Art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional.

El carácter de ser un impuesto local viene ligado con el principio de territorialidad, donde cada provincia aplica este impuesto sobre las actividades que se realizan solamente dentro de su jurisdicción. El inconveniente se origina cuando un contribuyente realiza su actividad en más de una jurisdicción, devengando el pago de ingresos brutos en todas las provincias donde el contribuyente ejerció su profesión u oficio.

Este problema de múltiple imposición de tributos se soluciona con la armonización del alcance del hecho y base imponible, siendo este el objetivo principal de los convenios bilaterales y multilaterales (Jarach, 1999).

---

<sup>22</sup> Código Tributario de la Provincia de Córdoba, art. 177.

No es posible que un contribuyente abone la totalidad del impuesto en cada una de las provincias donde éste realice alguna de las etapas de su actividad, en virtud de que se volvería inviable desde el punto de vista económico. La solución es armonizar, es decir, dividir de manera proporcional entre las provincias involucradas, el total pagado por el contribuyente en concepto de Impuesto a los Ingresos Brutos.

## **2.5 Nociones generales del impuesto**

El impuesto a los ingresos brutos es un tributo muy complejo, donde se destacan las siguientes características:

1) Hecho imponible: desde el punto de vista material el hecho imponible se corresponde con el ejercicio del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locación de bienes, obras o servicios, y cualquier otra actividad a título oneroso, requiriendo siempre una cierta habitualidad y que sea dentro de los límites territoriales de la jurisdicción provincial<sup>23</sup>. Dejando de lado a los contribuyentes del Convenio, que realizan su actividad en más de una jurisdicción.

El mismo cuerpo normativo establece, como excepción a la habitualidad, que también quedan alcanzadas por el impuesto sobre los ingresos brutos: la mera compra de productos agropecuarios, forestales, frutos del país y minerales para industrializarlos o venderlos fuera de la jurisdicción; el fraccionamiento y venta de inmuebles (loteos) y locación de inmuebles; las profesiones liberales –donde el hecho imponible es el ejercicio–; entre otros<sup>24</sup>.

Respecto al aspecto personal del impuesto, se consideran sujetos pasivos de la obligación tributaria a las personas de existencia visible; las personas jurídicas de carácter público y privado y las simples asociaciones civiles y religiosas que revistan la calidad de sujetos de derecho<sup>25</sup>.

En relación al aspecto temporal se puede aseverar que el periodo fiscal será el año calendario, donde los contribuyentes tributarán once anticipos en cada periodo fiscal<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> Código Tributario de la Provincia de Córdoba, art. 177.

<sup>24</sup> Código Tributario de la Provincia de Córdoba, art. 178.

<sup>25</sup> Código Tributario de la Provincia de Córdoba, art. 29.

<sup>26</sup> Código Tributario de la Provincia de Córdoba, art. 218.

Por último, haciendo alusión al aspecto espacial, las actividades serán gravadas cuando estas sean realizadas dentro del territorio de la Provincia de Córdoba, incluyendo: zonas portuarias y espacios ferroviarios; aeródromos, aeropuertos y terminales de transporte; edificios y lugares del dominio público y privado<sup>27</sup>. De igual manera, cada una de las provincias tiene la potestad de gravar las actividades realizadas por contribuyentes dentro de su territorio.

Si la actividad gravada se ejerce por el mismo contribuyente en dos o más jurisdicciones, se aplica el Convenio Multilateral para distribuir los ingresos brutos<sup>28</sup>.

2) Base imponible: estará constituida por el monto total de los ingresos brutos devengados en el periodo fiscal de las actividades gravadas, considerando ingreso bruto al valor o monto total devengados en concepto de venta ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación y en general el de las operaciones realizadas<sup>29</sup>.

3) Exenciones: están exentos del pago de este impuesto (subjetivas): el Estado Nacional, los estados provinciales y las municipalidades, sus dependencias y reparticiones autárquicas o descentralizadas cuando no realicen operaciones con fines de lucro y las comunas; la Iglesia Católica y las instituciones religiosas debidamente inscriptas y reconocidas en el registro existente en el ámbito de la Secretaría de Culto de la Nación; los colegios o consejos profesionales, entidades sindicales o asociaciones profesionales con personería gremial; y demás instituciones que no son mencionadas por honor a la brevedad<sup>30</sup>.

En cuanto a las exenciones objetivas: las actividades ejercidas en relación de dependencia; edición de libros y apuntes; honorarios de directores y consejeros de sociedades; entre otras<sup>31</sup>.

4) Alícuota: la ley impositiva de la Provincia de Córdoba (2016), impone una alícuota general del cuatro por ciento (4.00%) para el impuesto sobre los

---

<sup>27</sup> Código Tributario de la Provincia de Córdoba, art. 177.

<sup>28</sup> Código Tributario de la Provincia de Córdoba, art. 184.

<sup>29</sup> Código Tributario de la Provincia de Córdoba, art. 185.

<sup>30</sup> Código Tributario de la Provincia de Córdoba, art. 214.

<sup>31</sup> Código Tributario de la Provincia de Córdoba, art. 215.

ingresos brutos, que se aplicará a todas las actividades con excepción de las que tengan alícuotas especiales, detalladas en la misma ley<sup>32</sup>.

En el caso de contribuyentes cuya sumatoria de bases imponibles, declaradas o determinadas por la dirección para el ejercicio fiscal anterior, atribuibles a la totalidad de actividades desarrolladas, cualquiera sea la jurisdicción en que se lleven a cabo las mismas, no supere la suma de pesos cinco millones (\$5.000.000) las alícuotas establecidas resultarán reducidas en un treinta por ciento (30%)<sup>33</sup>.

Este punto es un beneficio otorgado por el Fisco provincial a las denominadas pequeñas y medianas empresas (PyMES), en virtud de lograr su promoción y fortalecimiento, por ser uno de los principales motores de la economía argentina y principal fuente de trabajo en el país.

5) Pago: con respecto a esta última característica, se puede aseverar que el pago del impuesto sobre los ingresos brutos se efectuará sobre la base de una declaración jurada con las condiciones y términos que establezca el ministerio de finanzas. Tal como se detalló anteriormente el periodo fiscal es el año calendario sin perjuicio de los once anticipos que existen por cada periodo fiscal<sup>34</sup>.

A su vez, asevera que en caso de incumplimiento por parte del sujeto pasivo, el fisco podrá iniciar acciones judiciales reclamando el pago de los anticipos y saldos adeudados<sup>35</sup>.

## **2.6 El impuesto y la múltiple imposición**

Cuando un contribuyente ejerce su actividad dentro una jurisdicción no existen grandes inconvenientes. No así, cuando una persona realiza una actividad en dos o más jurisdicciones, contrariando el principio de territorialidad, característica principal del impuesto sobre los ingresos brutos (Villegas, 2005).

Para tratar de solucionar los problemas de múltiple imposición tributaria, se pusieron en marcha mecanismos tendientes a armonizar las relaciones entre los diferentes fiscos, y su posición frente a las personas que realizan una profesión, oficio o negocio en diferentes provincias.

---

<sup>32</sup> Ley impositiva de la Provincia de Córdoba, art. 16.

<sup>33</sup> Ley impositiva de la Provincia de Córdoba, art. 18.

<sup>34</sup> Código Tributario de la Provincia de Córdoba, art. 216.

<sup>35</sup> Código Tributario de la Provincia de Córdoba, art. 217 in fine.

Actualmente se encuentra vigente el Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos celebrado en agosto de 1977, que busca en lo posible, sanear los conflictos que se suscitan en torno a la aplicación del mencionado cuerpo.

## **2.7 Conclusiones parciales**

En un primer momento, las posibilidades que tenía un súbdito de obtener una carta-patente que lo autorizaba a realizar un determinado oficio o negocio eran muy pequeñas, en virtud de ser necesario un respaldo económico muy importante solo reservado para burgueses y nobles de la época.

Con el paso del tiempo y ya llegando a la mitad del siglo pasado, se pudo lograr un panorama mucho más claro, ayudado también, por la clara defensa de la Constitución Nacional a los derechos de sus habitantes, de realizar un oficio o profesión lícitas, sin dejar todo en manos de una carta-patente que podría ser otorgada a discreción por parte de una autoridad creada a tal efecto, desvirtuando la posibilidad de los ciudadanos de vivir de manera estable a través de sus propias ganancias.

Este trabajo analiza las particularidades de la ley vigente dentro del territorio de la Provincia de Córdoba, aunque es conveniente aclarar que aunque cada una de las provincias tenga su propia ley, no hay muchas diferencias entre unas y otras, salvo en casos muy puntuales como por ejemplo en la alícuota exigida.

Corresponde decir que el concepto utilizado en la ley, para definir las principales características del impuesto, es preciso hasta el más mínimo detalle, donde a nuestro modo de ver, no deja dudas en ningún aspecto. Aclara también que, aunque principalmente busca la habitualidad en la actividad para ser exigible el Impuesto a los Ingresos Brutos, hay excepciones en las que, por más que signifiquen operaciones aisladas, quedan comprendidas dentro del régimen y no están eximidas del pago de este impuesto.

Cabe destacar además, que el detallado concepto de dicho impuesto, supone la taxatividad del mismo, donde si alguna de las características de la actividad del contribuyente no encuadra dentro del concepto de los denominados Ingresos Brutos, el sujeto pasivo no está obligado al pago del mismo.

El estudio y puesta en práctica de este tributo no tiene mayores complicaciones siempre y cuando se cumpla con el principio de territorialidad, uno de

los pilares fundamentales de este impuesto, otorgado por la propia Constitución Nacional en su Art. 75 inc. 2.

Otra situación muy diferente es cuando un contribuyente en busca de mayores beneficios, expande su actividad a distintas jurisdicciones, entrando en conflicto este principio rector mencionado en el párrafo anterior.

Para poder sobrepasar estas cuestiones, que aunque dificultosas se presentan cotidianamente, se creó de manera muy atinada por los fiscos intervinientes, el Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos, que tiene con finalidad principal la armonización de las relaciones que existen entre las distintas jurisdicciones.

Este mecanismo busca, como se dijo en párrafos anteriores, lograr que el pago realizado por el contribuyente con relación a su actividad desarrollada en dos o más provincias, sea proporcional a lo verdaderamente realizado en cada una de estas por el sujeto pasivo, que por más capacidad contributiva que posea, no puede pagar la totalidad del impuesto en todas las provincias en las que se desempeña, lo que generaría, además de un menoscabo en el patrimonio del contribuyente, un enriquecimiento sin causa por parte de los Fiscos locales que se llevaría más de lo verdaderamente realizado por el sujeto pasivo, en su jurisdicción.

El Impuesto a los Ingresos Brutos es una fuente de financiación provincial de grandes dimensiones, que trae como consecuencia el desarrollo sostenido de la sociedad de la que somos parte. Por lo tanto, la tarea de los Fiscos es, además de llenar sus arcas -responsablemente- con el objetivo de financiar sus gastos, la de posibilitar un futuro prospero para las generaciones venideras, lográndolo solo a través del incentivo a los contribuyentes de expandir sus límites comerciales, llegando a mas de una jurisdicción, alcanzando de esta manera el crecimiento de la sociedad en todos sus aspectos.

## **CAPÍTULO 3**

### **CONVENIO MULTILATERAL SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS**



### **3.1 Prefacio**

Tal como lo establece la Carta Magna, en concordancia con la jurisprudencia nacional, nada impide a las distintas provincias gravar las actividades interjurisdiccionales que son ejercidas, en mayor o menor grado, dentro su territorio.

El antiguo art. 107 de la Constitución Nacional, hoy reflejado en el actual art. 125 establece que las provincias tienen total libertad de celebrar tratados parciales entre ellas, para fines de administración de justicia, de intereses económicos y trabajos de utilidad común, siempre que sea con conocimiento del Congreso Federal.

Para evitar los problemas de múltiple imposición tributaria, específicamente en materia de ingresos brutos, se decidió por la creación del Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos.

Antes de atender el análisis de las actuaciones de los institutos creados por el Convenio Multilateral para impartir justicia en casos de conflicto entre partes, es necesario un panorama general del ámbito de actuación de la normativa del Convenio, en virtud de comprender de mejor manera la verdadera temática de este Proyecto Final de Graduación.

### **3.2 Definición y objeto**

Para entender que es el Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos, se debe conceptualizar al mismo como un acuerdo para fines de atender a intereses económicos “por medio del cual las provincias acuerdan delimitar la imposición local por dicho impuesto sobre ciertas actividades ejercidas en más de una jurisdicción, distribuyendo los ingresos que producen dichas actividades sobre la base de parámetros económicos relevantes” (Karaben, 2011, p. 22).

La Corte Suprema también se expide al respecto estableciendo que el Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos es:

Un acuerdo entre jurisdicciones con poderes tributarios propios, que tiene por objeto coordinar horizontalmente aspectos referidos al impuesto sobre los

ingresos brutos sancionado por los respectivos fiscos, a fin de evitar la superposición de gravámenes a las actividades interjurisdiccionales<sup>36</sup>.

La finalidad principal no es solo la de evitar la múltiple imposición, sino además, armonizar y coordinar las potestades provinciales en materia tributaria, y así lograr que un contribuyente que realiza una actividad lucrativa que vaya más allá de las fronteras provinciales, no tenga que soportar mayores gravámenes que los que soportaría si este realizara toda su actividad en un solo territorio provincial. Obteniendo de esta manera, un criterio unificado en cuanto al verdadero alcance de los fiscos intervinientes (Jarach, 1999).

Sería totalmente injusto que a un contribuyente que se arriesga a la expansión, a llegar con su actividades a mas de una jurisdicción, le sea exigido más que a uno que solo realiza su actividad en una provincia, donde los riesgos son mucho menores.

En el mismo sentido se busca equiparar al contribuyente interjurisdiccional con el contribuyente jurisdiccional, de modo que la carga tributaria exigida sea la misma en ambos casos (Egüez, 2012).

Este tipo de convenios no busca regular la distribución del impuesto, más bien su finalidad es la de sistematizar la distribución de la base imponible (García Vizcaíno, 1996).

### **3.3 Antecedentes**

El primer antecedente del actual Convenio Multilateral data de mayo de 1953, cuando la Provincia de Buenos Aires y la por entonces llamada Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires firmaron un tratado bilateral, con el fin de prevenir la doble imposición del impuesto a las actividades lucrativas. En su articulado se dejaba la posibilidad a las demás provincias de suscribirse al mismo (Karaben, 2011).

Siete años más tarde del primer antecedente, en abril de 1960, se suscribe un nuevo Convenio Multilateral, que tiene como particularidad la adhesión al mismo de catorce provincias y la Municipalidad de Buenos Aires, dejando abierta la posibilidad a que las restantes provincias sean admitidas (Villegas, 2005).

---

<sup>36</sup> CSJN “Makro S.A. s/recurso extraordinario por denegación de recurso de apelación contra declaración de incompetencia de la comisión arbitral (1996)” (Fallos: M.267.XXX).

En 1964, nuevamente se escribe un Convenio Multilateral que tiene como principal característica la creación de la Comisión Plenaria integrada por representantes de todas las jurisdicciones intervinientes (Karaben, 2011).

A medida que las reformas iban surgiendo, algunas por decisiones discrecionales, otras también por necesidad ante vacíos legales, se comenzaba a visualizar la ley actual, vigente hace cuarenta años.

Finalmente, en agosto de 1977 se suscribe el actual Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos en la ciudad de Salta, entrando en vigencia a partir del 1° de enero del año siguiente y siendo todavía el utilizado.

La visión de los creadores del Convenio no era la de solo articular este mecanismo a nivel regional, por el contrario, tenían en miras la inclusión de todas las provincias del país, logrando así un cuerpo normativo que alcance y participe de manera global y uniforme a todos los estratos del Estado, logrando también, la homogeneización de normas y objetivos.

### **3.4 Aspectos fundamentales**

Del cuerpo normativo que compone el Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos, se pueden analizar como los aspectos más relevantes a los siguientes:

Ámbito de aplicación del convenio: el Convenio Multilateral de 1977 establece que “las actividades a las que se refiere el presente, 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 y económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas”. Tal afirmación está incorporada al texto normativo en su Art. 1°.

Las tres características que se desprenden del artículo citado -un mismo contribuyente; dos o más jurisdicciones; un proceso único- son condiciones sine qua non para que la actividad ejercida sea acogida por las normas del Convenio. En cualquier supuesto en que alguna de estas circunstancias no se encuentre presente, el contribuyente no podrá ampararse en el Convenio Multilateral (Karaben, 2011). En el supuesto en el que un sujeto no cumpla con alguno de los tres requisitos y al no serle aplicable el Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos, éste se rige por las normas locales respecto a dicho impuesto.

El mismo, busca distribuir armónicamente la base imponible exteriorizada mediante los ingresos brutos totales, entre todas las jurisdicciones en las cuales el contribuyente realizó esa actividad única y económicamente inseparable. Para que una jurisdicción se asegure una porción de la materia imponible, es menester que la actividad se haya realizado efectivamente dentro de ella. Esto conoce como “sustento territorial” (Karaben, 2011).

De la misma manera se refirió la Comisión Arbitral en su resolución 39/2006 estableciendo que:

“el sustento territorial hace alusión a que sólo son susceptibles de gravámenes las actividades realizadas dentro de cierto territorio, llámese provincial o municipal. Cuando estas actividades se despliegan en más de una jurisdicción adherida, resulta de aplicación el Convenio Multilateral, y en ese caso, la locución de marras alude a que una parte de esa actividad se desarrolló en cada uno de los territorios, y toda ella en su conjunto.

La realización de un gasto en el territorio de un fisco conduce a afirmar que quien lo realizó ha desplegado actividad en él y por lo tanto ha quedado sujeto a la potestad fiscal local, oportunidad en que se dice que hay o se da el sustento territorial”<sup>37</sup>.

Quedan comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Convenio Multilateral diversas situaciones (Villegas, 2005): que la industrialización del producto sea realizada en una jurisdicción y comercializada en otra en forma total o parcial; también puede ocurrir que la industrialización y/o comercialización ocurra en una jurisdicción y la administración de la empresa esté en otra, entre otros.

El régimen general del Convenio es de carácter residual ya que es aplicable a todas las actividades que no estén reguladas por los regímenes especiales dispuestos en el convenio (Karaben, 2011). Cada uno de los regímenes especiales tiene un tratamiento único de acuerdo a la actividad en cuestión.

Este mecanismo determina que los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades que formen parte del régimen general, se distribuirán de la siguiente manera:

---

<sup>37</sup> CA Resolución 39/2006 “John Deere S.A c/ Municipalidad de Victoria” (2006).

- a) El 50% (cincuenta por ciento) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción;
- b) El 50% (cincuenta por ciento) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencias o terceros<sup>38</sup>.

El art. 2 establece entonces para su perfeccionamiento, la confección de un coeficiente de ingresos y un coeficiente de gastos del contribuyente, para así lograr calcular el coeficiente unificado de ingresos y gastos que dará como resultado la base imponible para cada jurisdicción (Egüez, 2012).

El concepto de gasto está detallado en el Art. 3 del cuerpo normativo, estableciendo que este son las erogaciones realizadas con motivo del ejercicio de la actividad en cuestión, entre los que se encuentran los sueldos, gastos de reparación y conservación y todo gasto de administración, producción y comercialización.

El Art. 4 determina que para que un gasto sea efectivamente soportado en una jurisdicción, debe tener una relación directa con la actividad que ahí se desarrolla, aun cuando el gasto que él representa se efectúe en otra.

El último punto del régimen general –descrito en el Art. 5 del Convenio- fija para la confección de los coeficientes, los ingresos y gastos que surjan del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior.

Cada una de las características nombradas en los primeros artículos de este cuerpo normativo, no hacen más que transportar a un ámbito específico los caracteres analizados en los capítulos anteriores.

Existen también dentro del Convenio Multilateral, los denominados regímenes especiales, que se diferencian del régimen general por las particularidades de algunas actividades.

Según la doctrina mayoritaria, la interpretación de estos regímenes debe ser estricta, es decir, si la actividad no encuadra perfectamente en alguno de los casos previstos, estos deben acudir al régimen general para la distribución de la base imponible (Egüez, 2012). Si bien la mayoría de la doctrina acepta esta interpretación,

---

<sup>38</sup> Convenio multilateral sobre los ingresos brutos, art. 2.

su extrema rigidez deja a un lado a contribuyentes que se ven muy perjudicados al no ser absorbidos por algunos de los regímenes especiales.

Los casos previstos por los regímenes especiales son los siguientes: Actividades de la construcción –Art. 6-; Entidades de seguro, capitalización y ahorro, de créditos y ahorro y préstamo<sup>39</sup>; Entidades financieras –Art. 8 del Convenio-; Transporte interjurisdiccional de pasajeros o cargas<sup>40</sup>; Profesiones liberales, consultorías y empresas consultoras<sup>41</sup>; Rematadores, comisionistas u otros intermediarios –Art. 11-; Prestamistas hipotecarios o prendarios: que no estén organizados en forma de empresa<sup>42</sup>; y la protección a las llamadas economías regionales, previsto en su Art. 13.

Respecto al inicio y cese de la actividad, rigiendo en forma exclusiva para el régimen general.

- a) Iniciación: en caso de iniciación de actividades en una o varias jurisdicciones, las mismas podrán gravar el total de los ingresos obtenidos en cada una de ellas, pudiendo los demás gravar los ingresos restantes con aplicación de los coeficientes de ingresos y gastos que les correspondan.
- b) Cese: en los caso de cese de actividades de en una o varias jurisdicciones, los contribuyentes deberán determinar nuevos índices de distribución de ingresos y gastos, los que serán de aplicación a partir del día primero del mes calendario inmediato siguiente en que se produjere el cese.

Todo ello conforme al Art. 14 del Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos.

### **3.5 Organismos de aplicación**

Según el Art. 15 del presente cuerpo normativo, los organismos que tienen a su cargo la aplicación del Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos son: la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria.

---

<sup>39</sup> Convenio multilateral sobre los ingresos brutos, art. 7.

<sup>40</sup> Convenio multilateral sobre los ingresos brutos, art. 9.

<sup>41</sup> Convenio multilateral sobre los ingresos brutos, art. 10.

<sup>42</sup> Convenio multilateral sobre los ingresos brutos, art. 12.

Las potestades y características de los organismos de aplicación, se encuentran detalladas no solo en el articulado del presente Convenio, sino también en resoluciones que ayudan a dilucidar el verdadero alcance de estas entidades.

### **3.5.1 Comisión Plenaria**

La Comisión Plenaria está compuesta por dos representantes de cada jurisdicción adherida -un titular y un suplente-, especialistas en materia impositiva. Para sesionar es necesaria la presencia de la mitad más uno de sus miembros, en las cuales se elegirán entre los presentes a un presidente.

El Art. 16 del Convenio establece que las decisiones adoptadas se tomarán por el voto de la mayoría presente, y en caso de empate, es el presidente de la sesión quien deberá decidir.

El presidente de la Comisión Arbitral es quien abre la sesión de la Comisión Plenaria para poner en consideración el primer punto del orden del día, esto es, la elección del presidente de la sesión a desarrollarse, con el voto de la mitad más uno de los presentes<sup>43</sup>.

Entre las funciones de la Comisión Plenaria, se encuentran: Aprobar su reglamento interno y el de la comisión arbitral; Establecer las normas procesales que deberán regir las actuaciones ante ella y la comisión arbitral; Nombrar el presidente y vicepresidente de la comisión arbitral de una terna que se solicitará a la Secretaria de Estado de Hacienda de la Nación; Resolver con carácter definitivo los recursos de apelación a que se refiere el artículo 25, dentro de los noventa días de interpuestos; Proponer modificaciones al presente convenio sobre temas incluidos en el orden del día de la respectiva convocatoria, entre otras.

La función principal de este organismo es el de resolver con carácter definitivo los recursos de apelación interpuestos ante la Comisión Arbitral en los casos de un dictamen desfavorable. Se puede llegar a interpretar que ese “con carácter definitivo” no deja lugar a una posterior revisión judicial del asunto. Si ese es el fin que pensó el legislador al momento de la creación del Convenio, es, a todas luces, inconstitucional por no respetar las garantías constitucionales del debido proceso y de tutela judicial efectiva.

---

<sup>43</sup> Resolución general CA 02/2005, art. 34.

No queda claro entonces, el fin del legislador al agregar esta norma en el articulado del Convenio. El objetivo de armonizar las potestades provinciales queda supeditado a la participación que cada una de ellas tenga en un conflicto en particular, ya que además de ser una de las partes intervinientes, es miembro del órgano decisor, tornando ilusorio cualquier deseo de justicia para los particulares.

Por último, conforme al Art. 18 del presente Convenio se exige un mínimo de dos reuniones de la Comisión Plenaria al año.

### **3.5.2 Comisión Arbitral**

Según lo dispuesto por el art. 19 del Convenio, la Comisión Arbitral es un órgano integrado por un presidente, un vicepresidente, siete vocales titulares y siete vocales suplentes –todos especialistas en materia impositiva-. Este órgano tiene asiento en la Ciudad de Buenos Aires, pero puede actuar, constituirse y sesionar en cualquier lugar de la República Argentina<sup>44</sup>.

La elección del presidente y vicepresidente de la Comisión Arbitral se hará de acuerdo a la decisión de la Comisión Plenaria de acuerdo a los artículos 17 inc. D y 20.

Con respecto a los vocales, la Ciudad de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires integran la comisión en forma permanente, mientras que, en forma rotativa y por periodos de dos años, lo hacen representantes de las zonas: nordeste; noroeste; centro; cuyo y patagónica –Artículo 20-. Cada una de las jurisdicciones habilitadas contará con un voto<sup>45</sup>.

Los motivos por los cuales la Ciudad de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires tienen carácter permanente dentro de la Comisión Arbitral, alude a un fundamentalismo histórico por ser los primeros miembros del Convenio firmado en 1953 y por la denotada diferencia entre éstas y las demás jurisdicciones respecto a la cantidad de contribuyentes y su capacidad de recaudación (Jáuregui R. G., 2008).

Actualmente y por el periodo 2016-2018 los vocales integrantes de la Comisión Arbitral son los representantes de las jurisdicciones de: Ciudad Autónoma de Buenos Aires; Provincia de Buenos Aires –ambos en forma permanente-; Misiones; Salta; Mendoza; La Pampa y Tierra del Fuego.

---

<sup>44</sup> Resolución general CA 06/2008, art. 1.

<sup>45</sup> Resolución general CA 02/2005, art. 30.



A derecho con lo establecido en el Art. 22 del Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos, las jurisdicciones que no formen parte de la Comisión Arbitral, tendrán la posibilidad de integrarla cuando se susciten cuestiones en las que sean parte. Asimismo, se podrá sesionar con la presencia del presidente, el vicepresidente y cuatro vocales, tomando las decisiones por el voto de la mayoría simple, y el voto del presidente en caso de empate.

Este art. 22 del Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos también tiene teorías encontradas. No se puede hablar de imparcialidad de los árbitros si la Comisión Arbitral, encargada de dirimir en cuestiones de conflictos, estará compuesta por la jurisdicción que además –de ser árbitro- es parte y tiene intereses directos sobre la resolución que luego emanará de dicho organismo.

Dentro del abanico de funciones de la Comisión Arbitral se pueden nombrar las siguientes: Dictar de oficio o a instancia de los fiscos adheridos, normas generales interpretativas de las cláusulas del Convenio, que serán obligatorias para las jurisdicciones; Resolver cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos, donde el damnificado tiene la posibilidad de apelar dicha resolución ante la Comisión Plenaria.

Esta última facultad de la Comisión Arbitral también es digna de desarrollo: por ser las provincias las que se suscribieron originariamente al Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos, obligándose en todo lo que su cuerpo normativo reza, y donde los contribuyentes en caso de originarse un caso concreto, voluntariamente se presentan ante este organismo con el objetivo de resolver el problema en cuestión, no se puede decir que estemos frente a un organismo arbitral, sino más bien, un órgano con potestades jurisdiccionales de raíz administrativa.

Además de las anteriormente mencionadas, la Comisión Arbitral tiene las facultades de: Resolver las cuestiones que se originen con motivo de la aplicación de las normas de procedimiento que rijan la actuación ante el organismo; Resolver los recursos de apelación del art. 17 dentro de los treinta días hábiles de interpuesto, a tal efecto, remitirá a cada una de las jurisdicciones, dentro de los cinco días de interpuesto el recurso, copia de todos los antecedentes del caso<sup>46</sup>.

---

<sup>46</sup> Convenio multilateral sobre los ingresos brutos, art. 24.

Los fiscos adheridos, los contribuyentes y las asociaciones reconocidas afectadas, podrán interponer recurso de apelación -en contra de las disposiciones generales interpretativas y resoluciones de la Comisión Arbitral- ante la Comisión Plenaria, dentro de los treinta días hábiles de su notificación<sup>47</sup>.

El Convenio obliga, en su artículo 26, a la Comisión Arbitral a comunicar sus resoluciones por carta certificada con aviso de recepción a los fiscos, contribuyentes y/o asociaciones reconocidas que fueran parte del caso concreto planteado o consultado.

### **3.6 Conclusiones parciales**

La Constitución Nacional faculta a las provincias para que realicen pactos que favorezcan las relaciones entre ellas, en temas relativos a la administración de justicia, intereses económicos y utilidad común, todo con miras al desarrollo equitativo y proporcionado de la sociedad en su conjunto. Dentro de estas facultades, la creación del Convenio Multilateral es una de las decisiones más atinadas que tuvieron.

Adentrándonos directamente en el Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos, y sobrepasando los matices y problemas que se ocasionan al aplicarlo, la finalidad buscada por el legislador al momento de la creación de este tratado, fue la de posibilitar a todos los fiscos intervinientes en el supuesto en que un contribuyente realice una actividad tipificada por el Convenio, obtener un porcentaje de lo pagado por el sujeto pasivo de manera proporcional y equitativa a lo verdaderamente participado. No es un tema menor, en virtud de que lo obtenido serviría para financiar los proyectos que cada una de las provincias tiene en carpeta.

Creemos que la postura de Egüez, teoría que además es sostenida por la gran mayoría de la doctrina, es la más sensata por resultar lógico que un contribuyente que arriesga su capital e invierte en su actividad, expandiendo su área de influencia a más de una jurisdicción, no tenga que soportar una mayor presión fiscal que aquel que solo realiza su actividad en una determinada jurisdicción. Esta decisión del legislador fomenta la expansión profesional, comercial e industrial, trayendo beneficios no solo al emprendedor, sino también a la sociedad participante, viéndose reflejado esto en la

---

<sup>47</sup> Convenio multilateral sobre los ingresos brutos, art. 25.

creación de empleo genuino, una mayor competitividad, actualizaciones tecnológicas, etc.

El cuerpo normativo de este mecanismo, trata de establecer en base a parámetros claros y precisos para los distintos ámbitos en los que una persona puede desarrollar su actividad, las reglas que estos deben seguir para no resultar perjudicados por una hipotética múltiple imposición de impuestos, donde una mayor erogación de dinero por parte de éste, destinados a pagar a cada uno de los fiscos una determinada suma, traería como consecuencia la inviabilidad de la actividad a realizar.

A pesar de los intentos de cubrir cada uno de los ámbitos, los avances tecnológicos y la especificidad en las actividades lucrativas que se vienen desarrollando a lo largo de las últimas décadas, resulta imposible que un cuerpo rígido pueda hacerle frente al gran abanico de posibilidades resultante de las actividades interjurisdiccionales.

La flexibilidad para realizar cambios en la norma, facilitaría la tarea de cubrir “zonas grises” que se ocasionan por las mutaciones en los ámbitos de trabajo y las maneras de obtener ingresos que crea la sociedad, empero traería consigo, la disminución de la seguridad jurídica que es el pilar fundamental del Estado de Derecho, en el que sin ella, los contribuyentes tendrían que pensar dos veces antes de invertir con miras a expandir su área de influencia.

Para paliar los problemas originados en casos concretos, la creación de las Comisiones Arbitral y Plenaria, fue uno de los puntos centrales y con mejor recepción por parte de la doctrina, posibilitando que organismos creados por el propio Convenio sean los encargados de resolver los problemas que se originan con motivo de éste, otorgándoles facultades para poder intervenir en todos los aspectos relacionados a este Pacto interprovincial, marcando el terreno respecto a la organización interna y otros puntos importantes, todo mediante resoluciones emitidas por ambos organismos.

Mas allá de eso, interpretando la norma de modo rígido y llegando a usar la literalidad como modo de ver el cuerpo normativo, se puede apreciar en varios aspectos relacionados a las funciones de cada uno de los organismos analizados, que

existen ítems que utilizan “por lo menos” un vocabulario incorrecto que podría llevar a interpretarlas de manera diferente a lo pensado por el legislador.

En primer lugar la Comisión Arbitral al ser un órgano que tiene como objetivo el de impartir justicia, no puede constituirse como órgano decisor y parte involucrada. Esto trae enormes inconvenientes a la hora de un dictamen justo e imparcial, y viola de manera tajante garantías que se encuentran receptadas no solo en la Constitución Nacional, sino también, en pactos internacionales que revisten la misma jerarquía.

Por otro lado, las decisiones irrevocables y obligatorias para las partes que emanan de la Comisión Plenaria, donde según el texto de la norma éstas no pueden ser revisadas ulteriormente, generan un menoscabo significativo no solo en el patrimonio del afectado, sino que también lo despoja de todos los derechos y garantías que posee por el solo hecho de ser sujeto de derecho. La interpretación de este artículo deja en un mismo escalón –o tal vez uno superior- a las decisiones de la Comisión Plenaria con respecto a las sentencias emanadas por la CSJN, al no ser objeto de apelación alguna. Además, también es de dudosa constitucionalidad por no respetar las garantías del debido proceso judicial y de tutela judicial efectiva.

Para finalizar, se puede decir que la creación del Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos resultó ser la mejor herramienta que se pudo haber elegido, en virtud de la seguridad otorgada a los contribuyentes y fiscos participantes. Pero no se puede dejar de lado la necesidad de realizar actualizaciones al texto normativo para no caer en interpretaciones distintas a las que el legislador tuvo en un primer momento, además de convertirla en una ley anacrónica que en vez de ayudar al crecimiento económico, entorpezca su camino.

Es por ello, que los legisladores actuales tienen que tratar de manera urgente la forma de adaptar el actual Convenio Multilateral a las condiciones y características modernas para la obtención de recursos por parte de los contribuyentes. Sin dejar de lado, el espíritu de la norma por un lado, y las características del mercado.

## **CAPÍTULO 4**

### **RECURSO EXTRAORDINARIO FEDERAL**

## 4.1 Prefacio

Notificadas las partes sobre la resolución de la Comisión Plenaria, éstas tienen la posibilidad de interponer un Recurso Extraordinario Federal –en los casos en que sea oportuno- al verse perjudicados por la resolución emanada del organismo, de acuerdo a las garantías constitucionales que todos los sujetos de derecho poseen y disponen.

Con este remedio extraordinario, comienza la revisión judicial de las resoluciones de los organismos del Convenio en el caso concreto.

En este capítulo se brindará un panorama de este recurso, detallando características y alcance, los requisitos para su aceptación, la acordada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación 04/2007 y sus excepciones.

## 4.2 Concepto

El Recurso Extraordinario Federal, es un modo de acceso a la Corte Suprema no originario, es decir, que para interponerlo es requisito sine qua non que de una instancia anterior, su sentencia haya sido desfavorable y origine la posibilidad de apelarla a través de este recurso (Bidart Campos, 2008).

En el fallo “Corporación de Transporte de la Ciudad de Buenos Aires”, el máximo tribunal establece que: “el recurso extraordinario no tiene por objeto someter al conocimiento de la Corte Suprema cualquier causa en que pueda existir agravio o injusticia a juicio del recurrente, sino mantener la supremacía constitucional”<sup>48</sup>

Tal como lo establece el fallo, el objeto principal de este recurso es ejercer el control de constitucionalidad de las normas y actos estatales contrarios a la Constitución Nacional, pero a través de un acceso restringido, por lo que es llamado “extraordinario”.

En el caso de marras, el objetivo principal de este Recurso, aunque no por eso menos importante, no es el de dirimir sobre las cuestiones que atienden específicamente al caso concreto, sino determinar si en el conflicto de referencia

---

<sup>48</sup> CSJN “Corporación de Transportes de la Ciudad de Buenos Aires c/ Cía. de Ómnibus Ciudad de Buenos Aires (1942)” (Fallos: 194; 220).

existen normas o decisiones que van en contra del sistema constitucional, es decir si alguna de las decisiones establecidas por los órganos encargados de impartir justicia del Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos –Comisiones Arbitral y Plenaria– son contrarias a la propia Constitución Nacional o alguna otra norma de jerarquía superior.

Este recurso se interpone solo en aquellos casos en los que la supremacía constitucional se ve vulnerada, o se interpreta su vulneración, por una ley inferior o una resolución emanada de un órgano con facultades jurisdiccionales, por lo tanto, no cualquier sentencia desfavorable otorga al apelante la posibilidad de recurrir por esta vía (Barone, 2009).

#### **4.3 Naturaleza y alcance**

El recurso se encuentra regulado por la ley 48 y en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

El art. 256 del CPCCN deriva a la ley 48, los supuestos donde procederá el recurso. Esta ley impone la competencia de la Corte Suprema por interposición del recurso extraordinario en los siguientes casos<sup>49</sup>:

- a) Cuando se haya puesto en cuestión la validez de un tratado, de una ley del Congreso, o de una autoridad ejercida en nombre de la Nación y la decisión haya sido contra su validez.
- b) Cuando la validez de una ley, decreto o autoridad de provincia se haya puesto en cuestión bajo la pretensión de ser repugnante a la Constitución Nacional, a los tratados o leyes del Congreso, y la decisión haya sido a favor de la validez de la ley o autoridad de provincia.
- c) Cuando la inteligencia de alguna cláusula de la Constitución, o de un tratado o ley del Congreso, o una comisión ejercida en nombre de la autoridad nacional haya sido cuestionada y la decisión sea contra la validez del título, derecho, privilegio o exención que se funda en dicha cláusula y sea materia de litigio.

---

<sup>49</sup> Ley 48, art. 14.

Como se desprende del artículo citado, este recurso solo trata una cuestión: la validez o la no aplicación de una norma respecto a las cláusulas constitucionales o tratados de la misma jerarquía.

Tal como lo deja establecido la CSJN en el caso previamente citado, lo importante en estas cuestiones es velar por la supremacía constitucional, armonizando todo el sistema legislativo y jurisprudencial conforme a lo establecido en la Carta Magna.

Además de estos tres incisos, también se podrían agregar como competencia de la Corte a través de la interposición del REF (Barone, 2009):

- a) Dejar sin efecto las sentencias arbitrarias y;
- b) Resolver las cuestiones cuando se susciten inconvenientes de gravedad institucional<sup>50</sup>.

Estos últimos ítems, aunque no se encuentran en la Ley N° 48 que exclusivamente regula todo lo concerniente al Recurso Extraordinario Federal, son acogidos por la gran mayoría de la doctrina, por lo que se cree es conveniente agregarlos a la lista de los supuestos en los que el recurso es procedente.

Una vez admitido el recurso, la Corte podrá: hacer una declaratoria sobre el punto en disputa y devolver la causa para que sea juzgada nuevamente por los tribunales inferiores o; podrá resolver sobre el fondo de la cuestión y ordenar la ejecución de ésta<sup>51</sup>.

Es decir, la propia Corte a su sana discreción podrá optar por ordenar a los tribunales que intervinieron anteriormente a que revean la postura elegida precedentemente, o más bien, la de resolver ellos mismos el conflicto suscitado entre las partes y ejecutar esa sentencia.

#### **4.4 Requisitos de admisibilidad**

Antes de analizar cada uno de los requisitos, es necesario aclarar que el estudio de esta sección es de vital importancia para la interposición de este tipo de Recursos, en virtud de lograr que no sea rechazado in limine sin siquiera ser revisado con la profundidad y detenimiento correspondiente.

---

<sup>50</sup> Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, art. 257 bis.

<sup>51</sup> Ley 48, art. 16.



Para que el Recurso Extraordinario Federal proceda, éste deberá cumplir una serie de requisitos. Algunos de ellos son comunes a todos los recursos, otros son específicos del REF y por último algunos que versan no sobre la sustancia del recurso, sino estrictamente formales.

#### **4.4.1 Requisitos comunes**

Estos requisitos son comunes para la procedencia en general de cualquier recurso, sin dejar de lado, la adecuación de las exigencias al recurso extraordinario federal.

1) Intervención anterior de un tribunal de justicia<sup>52</sup>: este recurso procede frente a las sentencias definitivas –que pone fin a la cuestión debatida- emanadas de un tribunal superior de la causa, de carácter nacional o provincial (Bidart Campos, 2008). También procede, de manera excepcional, contra las resoluciones de organismos administrativos que tengan facultades jurisdiccionales –como las Comisiones Arbitral y Plenaria- cuando se haya agotado la vía administrativa.

2) Existencia de una cuestión justiciable: es menester la existencia de un caso concreto, en donde la Corte deba de manera efectiva, resolver una controversia de derechos entre partes. No son admisibles las cuestiones abstractas o declaraciones generales (Barone, 2009).

Dentro de la normativa del Convenio Multilateral, los llamados casos concretos siguen el mismo concepto que el solicitado por la CSJN en estos casos.

3) Existencia de un gravamen: para proceder, debe existir un menoscabo en los derechos o intereses del apelante, y en los casos en los que la decisión de la Corte sea a favor de este, esa afectación debería cesar (Gelli, 2005).

En el hipotético caso en el que la situación del apelante no cambie, aunque medie una resolución favorable, no existiría un gravamen (Barone, 2009).

En supuestos en el que una de las partes, contribuyente o Fisco interviniente, obtenga una resolución desfavorable y crea que existan menoscabos a sus intereses que a su vez tengan relación con una cuestión constitucional, cabría la posibilidad de interponer un Recursos Extraordinario Federal.

---

<sup>52</sup> Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, art. 257.

4) Subsistencia de todos los requisitos al momento de fallar: la existencia de un conflicto de intereses entre las partes, y el menoscabo real y concreto de los derechos del apelante, son requisitos que deben existir al momento de que la Corte resuelva el recurso para que este sea válido (Gelli, 2005). En caso de no subsistir alguno de los requisitos, la CSJN recaería en la denominada “actuación inoficiosa” (Barone, 2009).

Resulta evidente que el menoscabo ocasionado por una sentencia desfavorable de un tribunal de justicia o el agotamiento de la vía administrativa, tienen que subsistir al momento de interponer el Recurso Extraordinario Federal, caso contrario no habría fundamentos relevantes para interponer el recurso, mucho menos para darle lugar y resolverlo.

#### **4.4.2 Requisitos propios**

Esta serie de menesteres son de carácter exclusivo a la hora de interponer un recurso extraordinario federal.

1) Existencia de una cuestión federal: la denominada cuestión federal o cuestión constitucional es aquella “cuestión de derecho en que, directa o indirectamente, está comprometida la Constitución Federal (sea en su interpretación, sea en su supremacía)” (Bidart Campos, 2008, p. 432).

Tal como se analizó en párrafos anteriores, éste es el principal objetivo del REF, por lo tanto el requisito más importante.

También pueden considerarse aquellas cuestiones “que versan sobre la interpretación de normas federales o actos federales de las autoridades de la Nación, o acerca de los conflictos entre la Constitución Nacional y otras normas o actos de autoridades nacionales o locales” (Barone, 2009, p. 17)

Es decir, que el Recurso Extraordinario Federal no solo protege a la Constitución Nacional propiamente dicha, sino también a los actos de funcionarios de carácter federal dentro de funciones de administración, legislación y justicia.

La cuestión constitucional puede clasificarse en:

a) Cuestión federal simple (interpretación): atiende únicamente a cuestiones de interpretación de la Constitución Nacional, Tratado, leyes federales, o de una autoridad ejercida en nombre de la Nación<sup>53</sup>.

Es decir, que la cuestión federal simple se refiere al alcance de una norma que se encuentra expresamente establecida en la Constitución Nacional, sin que ella suponga el conflicto con otra de carácter federal o local (Barone, 2009).

b) Cuestión federal compleja (conflicto normativo): es aquella en la que dos normas de cualquier naturaleza entran en conflicto (Bidart Campos, 2008).

La cuestión constitucional compleja es directa cuando el conflicto se suscita entre una norma o acto infra constitucional –cualquiera sea- y la propia Constitución Nacional. En cambio, es indirecta, cuando el conflicto se presenta entre dos normas o actos infra constitucionales, y que indirectamente generan una violación a las normas de jerarquía constitucional. (Barone, 2009).

En el caso de la revisión judicial de las decisiones de los organismos del Convenio Multilateral, la cuestión constitucional es directa, en virtud de haber un conflicto entre la decisión del organismo de alzada del Convenio que agota la vía administrativa, y las garantías constitucionales del debido proceso y defensa en juicio.

2) El recurso debe estar interpuesto contra una sentencia definitiva: la Ley 48 establece que solo podrán apelarse ante la Corte Suprema, las sentencias definitivas -o equiparables a tales- emanadas de los tribunales superiores<sup>54</sup>.

Se entiende como sentencia definitiva, aquella resolución judicial que puede ser una sentencia con todas las formalidades que establece la ley, o una resolución anterior o posterior a la sentencia formal, y que produzca alguno de los siguientes efectos (Barone, 2009):

- a) Poner final al pleito;
- b) Impedir su continuidad;
- c) Privar a la parte de otros medios legales para la protección efectiva de sus derechos;
- d) Impedir el replanteo de la cuestión en otro juicio;
- e) Causar un gravamen de imposible, insuficiente o tardía reparación ulterior.

---

<sup>53</sup> Ley 48, art. 14 inc. 1 y 3.

<sup>54</sup> Ley 48, art. 14.

3) Sentencia dictada por el superior tribunal de la causa: la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Galván” entiende como superior tribunal de la causa: a “aquel que dentro de la respectiva jurisdicción procesal se encuentra habilitado para decidir en último termino sobre la materia que suscita la cuestión federal o el gravamen irreparable”<sup>55</sup>.

Cabe recordar que estos últimos dos puntos, que refieren a sentencia definitiva y que la misma emane de un superior tribunal de la causa, se asemejan en los términos que la ley establece al dictamen realizado por la Comisión Plenaria como tribunal de alzada que lleva a agotar la vía administrativa.

4) Resolución contraria al derecho federal invocado: establece que la resolución que pone fin al juicio, haya resultado contrario al derecho fundado en la Constitución, Tratado o ley nacional (Barone, 2009).

El artículo del Convenio Multilateral establece que el dictamen emanado por su organismo de alzada es obligatorio para las partes y no puede ser apelado ante ningún otro organismo, es contraria a la Constitución Nacional y sus garantías de debido proceso y tutela judicial efectiva.

5) Relación directa e inmediata de la cuestión federal con la cuestión debatida: la cuestión federal planteada debe estar claramente fundamentada y ser lo suficientemente importante como para modificar la sentencia recurrida (Barone, 2009).

La Ley 48 establece que a los fines del recurso planteado, la queja debe estar fundamentada y prestar una relación directa e inmediata a las cuestiones de validez de los artículos de la Constitución, leyes o tratados<sup>56</sup>.

El espíritu de esta ley no es la de hacer conocer a la Corte Suprema de Justicia de la Nación cualquier causa en la que una persona o institución se vea afectada, sino mas bien, es la de proteger y velar por la supremacía constitucional, tratando de lograr una relación armónica entre ésta y las leyes inferiores.

---

<sup>55</sup> CSJN “Galván Víctor y otros c/ Sancor Cooperativas Unidas Limitada (1985)” (Fallos 307; 557).

<sup>56</sup> Ley 48, art. 15.

#### 4.4.3 Requisitos formales

Los llamados requisitos formales, se refieren más bien a las cuestiones de forma que debe llevar el REF al momento de su interposición. Además, los recaudos que se deben tener en instancias previas para poder invocarlo en un futuro. Aunque a simple vista no parezcan tener la relevancia de los anteriores, estos requisitos son necesarios para que sean receptados por la CSJN. Dentro de los cuales, podemos encontrar:

1) Introducción oportuna y clara de la cuestión federal: o reserva de la cuestión federal. Esta debe interponerse en la primera oportunidad procesal posible que generalmente es en la demanda o en su contestación (Bidart Campos, 2008).

En caso de sentencia arbitraria, la reserva de la cuestión federal deberá hacerse con la interposición del recurso. Esta reserva debe hacerse de manera expresa e inequívoca por la parte para una posible admisión (Barone, 2009).

De acuerdo a los comunes formatos que se utilizan para interponer una demanda o contestarla, la reserva de la cuestión federal se hace en un capítulo aparte, invocando las razones de su reserva.

2) Mantenimiento de la cuestión federal: además de hacer la reserva de la cuestión en la primera posibilidad procesal, es menester que la parte mantenga esa reserva a lo largo de todas las instancias del proceso (Bidart Campos, 2009). Caso contrario podría interpretarse como un desistimiento de la cuestión, o una aceptación tácita de la decisión judicial contraria a intereses propios (Barone, 2009).

3) Autonomía del recurso: es decir, que el escrito donde se funda el recurso debe bastarse a sí mismo, sin la necesidad de invocar otros escritos. Debe contener fundamentalmente un detallado relato de la causa de la cual se vale y mencionar expresamente las cuestiones federales en debate (Barone, 2009).

4) Requisitos de la acordada 04/2007 CSJN: en el año 2007 la Corte Suprema dictaminó una acordada para acotar aún más su competencia con respecto al REF y su admisión.

Esta acordada establece requisitos formales, donde la omisión de alguno de ellos, o su presentación deficiente, le da la posibilidad al supremo tribunal

de desestimarlos *in limine*<sup>57</sup>. Esta locución latina puede traducirse como: una desestimación de entrada.

Como primera medida, el recurso debe interponerse por escrito no mayor a las cuarenta páginas, en veintiséis renglones, con una letra no menor a 12 (doce)<sup>58</sup>.

La caratula deberá contener –entre otras cuestiones- el objeto de la presentación; el domicilio constituido; la individualización de la decisión contra la cual se interpone el recurso; la determinación del juez o tribunal que dictó la resolución recurrida; la mención clara y precisa de las cuestiones planteadas –con cita de las normas involucradas y precedentes de la Corte-<sup>59</sup>.

El contenido del escrito deberá demostrar que la decisión apelada proviene del superior tribunal de la causa o, como en este caso, el agotamiento de la vía administrativa.

No hay que dejar de lado otro de los requisitos de admisión del REF, que es el de la subsistencia del agravio personal que tiene que ser a su vez concreto y actual y la cuestión federal debe ser expuesta de manera clara.

Los requisitos formales, en especial los de la acordada 04/2007, existen solamente, de acuerdo a la mayoría de la doctrina, para tratar de poner un freno a las personas que para obtener una sentencia desfavorable, se creen en el derecho de interponer un recurso extraordinario federal, sin tener en cuenta la verdadera misión de éste, la de velar por la supremacía constitucional.

#### **4.5 Sentencia arbitraria**

Una sentencia arbitraria es aquella que, aun cuando emana de un juez o tribunal competente, sus defectos son de tal gravedad y magnitud, que no pueden ser consideradas sentencias por resultar viciadas por la voluntad o interés de los magistrados al dictarla (Barone, 2009).

Sobre este tema, la Corte Suprema se ha expedido en diversas oportunidades. En la causa “Carlozzi” establece que: “[...] la sentencia es arbitraria y carente de todo fundamento jurídico [...] cuando se haya resuelto contra o con

---

<sup>57</sup> Acordada 04/2007 CSJN, regla 11.

<sup>58</sup> Acordada 04/2007 CSJN, regla 1ª.

<sup>59</sup> Acordada 04/2007 CSJN, regla 2ª.

prescindencia de lo expresamente dispuesto por la ley respecto del caso, o de pruebas fehacientes regularmente presentadas en juicio, o que se haga remisión a las que no constan en él”<sup>60</sup>.

Más recientemente en la causa “Sanatorio Otamendi y Miroli” la Corte expresó que para que la sentencia se considere arbitraria “se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa prevista para el caso o una decisiva carencia de fundamentación”<sup>61</sup>.

“Las sentencias arbitrarias son la principal excepción a la regla, según la cual el Recurso Extraordinario Federal no procede respecto a cuestiones de hecho, prueba e interpretación de normas comunes o locales” (Barone, 2009, p. 82).

Como principal argumento del recurso extraordinario por sentencia arbitraria, se encuentran las garantías de debido proceso y defensa en juicio, teniendo asidero en la Constitución Nacional, más precisamente en su art. 18 (Barone, 2009).

#### **4.6 Conclusiones parciales**

Es importante comenzar advirtiendo para evitar posibles confusiones, tal como establece la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el Recurso Extraordinario Federal no tiene como objetivo primario someter al conocimiento de la Corte cualquier agravio producido contra una persona en una sentencia, sino mas bien, velar por el aseguramiento de la supremacía constitucional en todos los órdenes.

Específicamente, en los casos concretos que son sometidos a la interpretación y jurisdicción de las Comisiones, queda claro que agotándose la vía administrativa, constitucionalmente el afectado tiene el derecho de interponer un REF, siempre que exista una cuestión constitucional.

Amén de no resolver sobre la cuestión de fondo, la admisión de este Recurso significaría la posibilidad de revisar las decisiones de un organismo que hasta hoy tiene más relevancia que la propia Corte, elevándose más allá de ésta al tener sus decisiones el carácter de josa juzgada, algo impensado si se tiene en cuenta que un órgano administrativo también puede ser sometido a una posterior revisión judicial.

---

<sup>60</sup> CSJN “Carlozzi Domingo c/ Tornese Ballesteros Miguel y otros (1947)” (Fallos: 207; 72).

<sup>61</sup> CSJN “Sanatorio Otamendi y Miroli Ltda. c/ Recupero Alfredo (1980)” (Fallos: 302; 1191).

Una vez hecho un análisis particular del caso en cuestión y pudiendo cumplir con todos y cada uno de los presupuestos y requisitos exigidos por la CSJN para la admisión de dicho recurso, no quedan dudas que, respaldados por las garantías del debido proceso y defensa en juicio, amparadas en el Art. 18 de la Constitución Nacional y en tratados internacionales con jerarquía constitucional, la CSJN debe cumplir con lo estipulado por la ley y revisar el caso concreto, sin que ello signifique que el apelante revertirá de manera segura las decisiones emanadas de los organismos del Convenio, en virtud de las facultades, otorgadas por el propio pacto, de impartir justicia en los casos de conflicto en lo que estén involucrados contribuyentes del convenio y/o Fiscos intervinientes.

La no posibilidad de, una vez agotada la vía administrativa, someterse a un tribunal judicial, atenta directamente con las garantías establecidas en la Constitución del debido proceso judicial y defensa en juicio, que forman un fundamento más que suficiente para lograr la admisión de dicho recurso.

Por lo expuesto precedentemente, es fácil suponer que la admisión del Recurso Extraordinario Federal por parte de la CSJN es una tarea difícil, en virtud de la necesidad de cumplir con varios y diversos requisitos, donde a pesar que la mayoría son necesarios y fundamentados, hay algunos otros –más precisamente los requisitos formales- que tienen como objetivo inmediato el de limitar la entrada de este tipo de recursos al conocimiento de la Corte.

No obstante, atender con detenimiento cada uno de los requisitos solicitados para su admisión, podría resultar clave si el objetivo es lograr una revisión judicial de un dictamen emanado de los organismos del propio Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos.



## **CAPITULO 5**

### **JURISPRUDENCIA**

## 5.1 Prefacio

En el siguiente capítulo se abordará la temática desde el punto de vista jurisprudencial, haciendo hincapié en los argumentos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y los dictámenes emitidos por la Procuración General de la Nación.

También, se intentará mostrar un panorama de la situación del contribuyente, en los casos en los que el Recurso Extraordinario Federal es rechazado por la Corte.

## 5.2 “Compañía Minera Aguilar S.A. s/ expediente C.A N° 24/81”

El REF es interpuesto por la minera jujeña, en consecuencia de la resolución de la Comisión Arbitral por cuanto le son aplicables las normas correspondientes al primer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral.

La Corte desestimó el recurso incoado, ya que la apelación del art. 14 de la ley 48 sólo procede respecto de sentencias judiciales, es decir, proveniente de órganos permanentes del Poder Judicial de la Nación y de las provincias, y no contra laudos de tribunales arbitrales<sup>62</sup>.

Establece también, que el único derecho que para los contribuyentes surge del convenio, es el de impugnar ante los órganos de éste la conducta de cualquiera de sus partícipes que pudiera considerarse contraria a sus preceptos. Y que una vez que la controversia sea resuelta por la Comisión Plenaria, las partes carecen de facultad para cuestionar lo decidido, ya que ningún derecho emergente del Convenio puede hacerse valer contra los partícipes del conflicto luego de que se han sometido al pronunciamiento de aquella<sup>63</sup>.

Finalmente estableció que la apelante puede hacerse valer ante las autoridades administrativas de la provincia donde tiene su asiento y, eventualmente, ante los tribunales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de la intervención de la Corte en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso<sup>64</sup>.

---

<sup>62</sup> CSJN “Compañía Minera Aguilar S.A. s/ expediente C.A. n° 24/81”, considerando 1° (sentencia: 22/09/1983).

<sup>63</sup> CSJN “Compañía Minera Aguilar S.A. s/ expediente C.A. n° 24/81”, considerando 5° (sentencia: 22/09/1983).

<sup>64</sup> CSJN “Compañía Minera Aguilar S.A. s/ expediente C.A. n° 24/81”, considerando 6° (sentencia: 22/09/1983).

En el caso de marras, se observa una postura reacia que continuaría durante las siguientes décadas, donde el argumento que versa sobre la imposibilidad del contribuyente de apelar a través del REF las decisiones de la Comisión Plenaria. Tal medida resulta a todas luces perjudicial para el damnificado, cercenando sus derechos constitucionales de debido proceso judicial y defensa en juicio, amparados en el Art. 18 de la Constitución Nacional y avalado por el Art. 75 inc. 22 del mismo cuerpo normativo.

Es evidente el estado de indefensión del perjudicado ante un hecho de esta naturaleza, otorgándole a las decisiones de los organismos del Convenio, una jerarquía mayor de la que verdaderamente tiene y ubicándola, tal vez, en una posición mayor que las sentencias emanadas de la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, ya que las mismas también pueden ser revisadas por órganos de índole internacional.

### **5.3 “Makro S.A. s/ su recurso extraordinario por denegación de recurso de apelación contra declaración de incompetencia de la comisión arbitral”**

El Recurso Extraordinario es interpuesto por Supermercados Mayoristas Makro S.A. por la declaración de incompetencia de la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria, al depositar erróneamente a los fiscos de la Provincia de Buenos Aires y de Capital Federal, un importe correspondiente al fisco de la Provincia de Córdoba.

El dictamen de la Procuradora General de la Nación, determina que la Comisión Arbitral tiene atribuciones cuasi-jurisdiccionales que le permiten resolver casos concretos que se someten a su consideración y que se originan con motivo de la aplicación del Convenio. Pudiendo las partes, apelar esa resolución si resulta contraria, ante la Comisión Plenaria del mismo Convenio.

Esa última resolución tiene carácter definitivo ante los organismos del Convenio, al no haber otro recurso previsto en el sistema estatuido.

El problema se origina al no haber realizado un planteo de carácter sustancial acerca de la aplicación del Convenio Multilateral (error de derecho), sino que se trata de obtener que el organismo administrador del sistema corrija transferencias erróneas por el propio sistema (error de hecho).

Por último, desestima el recurso extraordinario, por no tratarse esta de sentencias emanadas de autoridades jurisdiccionales, fundándose en el fallo “Compañía Minera Aguilar S.A.”<sup>65</sup>.

El presente caso es rechazado por la Corte al establecer que la misma no puede pronunciarse sobre cuestiones de hecho, como lo es la corrección de transferencias erróneas en un caso en particular. De acuerdo al análisis hecho en el capítulo anterior, en este caso cabría la excepción de sentencia arbitraria, algo que también es pasado por alto por el Máximo Tribunal Federal.

Aunque no se cumplan dos de las principales características del arbitraje, esto es: la imparcialidad del tribunal y la posibilidad de que las partes elijan discrecionalmente a los encargados de resolver el conflicto, tanto el dictamen de la Procuración como la decisión de la Corte, no tienen mayores comentarios acerca de eso, centrándose únicamente en la no posibilidad de prosperar el recurso interpuesto por el perjudicado, en virtud de no emanar de un verdadero órgano jurisdiccional, desconociendo totalmente la excepción al agotamiento de la vía administrativa y la posibilidad de recusar esa decisión judicialmente.

Queda claro entonces, que el correr de los años no es suficiente para lograr un cambio en el paradigma de la Corte, ya sea por protección de unos pocos o verdadero desinterés. El pensamiento del máximo organismo judicial del país, atenta directamente contra la mayoría, en virtud de no otorgar esa seguridad y protección de los derechos, necesarios para la vida en sociedad.

#### **5.4 “Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”**

El REF es interpuesto por Automotores Juan Manuel Fangio S.A. con motivo de la apelación rechazada por la Comisión Plenaria, confirmando lo resuelto por la Comisión Arbitral, que dio lugar solo parcialmente a la impugnación efectuada por esta, contra las resoluciones 1367/04 y 1468/04 de la DGR de la Provincia de Buenos Aires por las que se determinaron de oficio las diferencia en el impuesto sobre los ingresos brutos por los periodos comprendidos entre 1994 y 1999<sup>66</sup>.

---

<sup>65</sup> CSJN “Makro S.A. s/recurso extraordinario por denegación de recurso de apelación contra declaración de incompetencia de la comisión arbitral (1996)” (Fallos: M.267.XXX).

<sup>66</sup> CSJN “Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, considerando 1° (2013) (Fallos: A.1014.XLV).

La Corte desestimó el Recurso Extraordinario confirmando la jurisprudencia respecto a que solo procede la apelación del art. 14 de Ley 48, contra las sentencias judiciales provenientes de los órganos permanentes del Poder Judicial de la Nación y de las provincias, lo que no ocurre en autos<sup>67</sup>.

También sentenció que el Convenio Multilateral forma parte del derecho público local, carácter que resulta extensivo, en principio, al resultado de la actividad desplegada por los organismos encargados de su aplicación –Comisión Arbitral y Comisión Plenaria- a través del dictado de resoluciones que establecen el alcance de las cláusulas del citado Convenio<sup>68</sup>.

Por último, le dio la posibilidad a la apelante, de ventilar la cuestión ante otros tribunales locales, sin perjuicio de la intervención ulterior de la Corte en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso<sup>69</sup>.

La postura reticente de la Corte de no pronunciarse sobre cuestiones vinculadas al Convenio Multilateral imposibilita al damnificado, que curiosamente siempre es el contribuyente, de hacer valer sus derechos, sin importar que estos se encuentren expresamente establecidos en la Constitución Nacional y en Tratados Internacionales ratificados por Argentina en diferentes oportunidades.

La recomendación de la Corte al contribuyente, de resolver el conflicto en sede local, es carente de todo sustento y contrario a las principales normas que rigen y controlan el sistema judicial, violando principalmente el principio de imparcialidad de los jueces e indirectamente trata de conferir a tribunales locales facultades que únicamente poseen los órganos jurisdiccionales federales.

Este encargo de la Corte, “aconsejando” al contribuyente de presentarse en sede local para la resolución de conflictos, es contrario a toda la normativa de carácter constitucional, en virtud de incitar al damnificado de una resolución a presentarse en estrados judiciales, donde una de las partes es al mismo tiempo, el órgano encargado de impartir justicia, lo que deja en evidencia la connivencia que podría existir entre las provincias y la Corte para dejar de lado este

---

<sup>67</sup> CSJN “Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, considerando 5° (2013) (Fallos: A.1014.XLV).

<sup>68</sup> CSJN “Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, considerando 6° (2013) (Fallos: A.1014.XLV).

<sup>69</sup> CSJN “Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, considerando 7° (2013) (Fallos: A.1014.XLV).

tipo de cuestiones que solo traerían problemas a los fiscos locales, pero soluciones a los contribuyentes perjudicados.

### **5.5 “Frigorífico de Aves Soychu S.A.I.C.F.I. c/ Municipalidad de Gualeguay”**

El recurso extraordinario federal es interpuesto por la actora, con motivo del rechazo por parte de la Comisión Plenaria al recurso de apelación que confirmó la resolución de la Comisión Arbitral que no hizo lugar a la impugnación efectuada por la mencionada empresa, contra las resoluciones 89/06 y 23/07 de la Municipalidad de Gualeguay que determinaron de oficio la tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis y seguridad municipal correspondiente a los periodos comprendidos entre enero de 2004 y octubre de 2006<sup>70</sup>.

Nuevamente el Máximo Tribunal desestimó el recurso, al seguir la jurisprudencia mencionada supra, atenta a que la apelación del art. 14 de la Ley 48 solo procede contra sentencias judiciales proveniente de órganos permanentes del Poder Judicial, lo que no ocurre en este caso<sup>71</sup>.

También, como sucedió en los casos anteriores, la Corte asegura que la actora podrá ventilar la cuestión ante los tribunales provinciales correspondientes, sin perjuicio de una posterior intervención de la Corte en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso<sup>72</sup>.

Mas allá de los cambios en los nombres de los jueces que conforman la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el paradigma sigue por el mismo camino. El de rechazar con iguales argumentos a todos los apelantes que a través del REF quieren hacer valer sus derechos que son menoscabados de manera evidente y donde sobran argumentos suficientemente valederos, entre los que se encuentran: las Comisiones Arbitral y Plenaria no son un tribunal arbitral según las normas establecidas por la mayoría de la doctrina; el agotamiento de la vía administrativa que le da la posibilidad al damnificado de recurrir a los tribunales ordinarios; la imposibilidad de resolver el conflicto a través de tribunales locales por no tener las facultades suficientes para resolver esas cuestiones; el desconocimiento por parte de la Corte de la excepción por

---

<sup>70</sup> CSJN “Frigorífico de Aves Soychu S.A.I.C.F.I. c/ Municipalidad de Gualeguay”, considerando 1° (2013) (Fallos: 336; 443).

<sup>71</sup> CSJN “Frigorífico de Aves Soychu S.A.I.C.F.I. c/ Municipalidad de Gualeguay”, considerando 4° (2013) (Fallos: 336; 443).

<sup>72</sup> CSJN “Frigorífico de Aves Soychu S.A.I.C.F.I. c/ Municipalidad de Gualeguay”, considerando 6° (2013) (Fallos: 336; 443).

sentencia arbitraria; la clara violación a las garantías constitucionales de debido proceso judicial y defensa en juicio; entre otras.

## **5.6 “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”**

El apelante interpone el REF contra la resolución de la Comisión Plenaria, que confirmó el dictamen de la Comisión Arbitral quien hizo lugar al cuestionamiento planteado por Maxiconsumo, con respecto a la resolución 2587/03 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones que le determinó de oficio su obligación fiscal en el impuesto a los ingresos brutos en los periodos entre febrero de 1999 a septiembre de 2001<sup>73</sup>.

Aunque la Corte haya desestimado el recurso interpuesto siguiendo con la jurisprudencia anteriormente considerada, es menester analizar el dictamen de la Procuración General de la Nación, que por primera vez, da lugar al REF.

### **5.6.1 Dictamen de la Procuración General de la Nación**

El dictamen establece que, por ser voluntad de las partes (de la provincia por suscribirse al Convenio Multilateral, y del contribuyente por presentarse ante la Comisión Arbitral) la opción elegida por el contribuyente pone en práctica funciones jurisdiccionales conferidas a los organismos del Convenio, cuya naturaleza es de raíz administrativa, motivo por el cual resultaría posible la interposición del REF en casos en que el damnificado lo crea oportuno, sin desatender los requisitos exigidos por las normas para la admisión de este.

La Procuración establece también, que se descarte que estos entes desempeñan funciones de árbitros, ya que estos no reúnen los dos requisitos que hacen a la esencia del arbitraje: libre elección de los árbitros e imparcialidad. Esto es así porque el contribuyente no tiene la posibilidad de participar en la designación de quienes vayan a resolver la cuestión; y por otra parte, las comisiones están integradas por representantes de los fiscos adheridos, entre ellos los que resultan acreedores del apelante, es decir, que poseen un interés directo en el resultado de la controversia.

Estos organismos son de carácter administrativo, de integración plurijurisdiccional, que poseen facultades para decidir en ciertos “casos concretos” y

---

<sup>73</sup> CSJN “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”, considerando 1º (2013) (Fallos: M.921.XLII).

emitir una resolución definitiva que sea obligatoria para las partes<sup>74</sup>, por lo que una hipotética resolución judicial realizada por un tribunal local se tornaría inviable, en virtud de no ser vinculantes sus decisiones para los Fiscos de otras jurisdicciones.

Por lo general —establece la procuradora—, la controversia que el contribuyente tenga con una de las jurisdicciones, repercutirá en su relación sustantiva con las demás, ya que la porción de la base imponible que una jurisdicción considera que se le ha atribuido en menos por parte del contribuyente, deberá ser detraída de la porción de las demás. Esto es así porque la sumatoria de las diferentes porciones de base imponible asignada, ha de dar siempre el mismo total.

Es por esto que el mecanismo del art. 24 inc. B del Convenio Multilateral, resulta como el único mecanismo existente que posibilita finiquitar la cuestión con respecto a todas las jurisdicciones involucradas, dado que la corrección que pretenda una de ellas, repercutirá obligadamente en las relaciones del contribuyente con las demás provincias.

Si un contribuyente decide plantear el problema exclusivamente en sede local, en caso de quedar firme la sentencia, no podría oponer ésta ante el resto de las jurisdicciones en que desarrolla su actividad, ya que ellas no han tenido participación en la disputa, por lo que el contribuyente terminará tributando por un base mayor a la fijada por el Convenio Multilateral.

Es decir, que se produciría un resultado antagónico al querido por el legislador, que consiste en que el contribuyente quede irremediablemente preso en una situación de múltiple imposición tributaria y deba soportar una carga mayor a la que tendría que soportar si hubiera realizado su actividad en solo una jurisdicción.

Ya que el Convenio Multilateral es un mecanismo de coordinación horizontal de competencias, es imprescindible que las cuestiones suscitadas por una jurisdicción o ante una de ellas, sean resueltas de manera que todas tengan participación en lo decidido, asegurándoles su derecho a defensa.

A modo de síntesis, se podría decir que para el contribuyente de convenio, a quien una jurisdicción le cuestiona la determinación o la atribución de la base imponible, solo la intervención de los organismos del Convenio le asegura una

---

<sup>74</sup> PGN “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”, apartado V (2009) (Fallos M.921.XLII).



solución eficaz y definitiva frente a la jurisdicción pretensora y que, a la vez, le sea oponible y definitiva a las demás<sup>75</sup>.

Respecto a la posibilidad de revisión judicial de las actuaciones de los órganos del Convenio, no puede concluirse que lo resuelto por ellos sea irrevisable por autoridad superior alguna. Ello llevaría a posicionar a estos organismos por encima de todas las autoridades del Estado, otorgándole rango de cosa juzgada a sus actuaciones, y sustrayéndola del conocimiento de todo juez, lo cual contraría las consideraciones de la lógica jurídica.

Esa revisión, no podría ser nunca a través de la vía local por dos razones fundamentales: la primera la establece el propio Convenio, cuando dictamina que “las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto”. En el caso de las jurisdicciones adheridas, permitiéndoles a sus organismos revisar lo actuado, la decisión dejaría de ser obligatoria para ellos, contraviniendo lo convenido con las demás provincias.

En segundo lugar, el Convenio Multilateral es multijurisdiccional, por lo tanto la revisión local de lo decidido por la Comisión Plenaria, llevaría al problema de que lo resuelto por los organismos locales les sería oponible a todas las jurisdicciones, burlando así la decisión conjunta anterior<sup>76</sup>. Además, como lo establece la Constitución nacional, cuando alguna de las partes sea una provincia, la jurisdicción es originaria y exclusiva de la Corte Suprema<sup>77</sup>.

Finalmente, la procuradora establece que lo resuelto por la Comisión Plenaria, como resolución definitiva para las partes, ha de ser revisado por un tribunal de justicia que, no puede ser de la instancia local de ninguna de las jurisdicciones involucradas ni tampoco de la federal ordinaria. Por lo tanto, la misión de revisar las actuaciones es exclusiva de la Corte Suprema de Justicia de Nación<sup>78</sup>.

En razón de lo expuesto, la Procuradora General de la Nación, da lugar al recurso extraordinario federal interpuesto por la apelante.

El cambio de paradigma de la Procuración General de la Nación resulta, además de acertado, de una argumentación que no deja margen para dudas.

---

<sup>75</sup> PGN “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”, apartado VII (2009) (Fallos M.921.XLII).

<sup>76</sup> PGN “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”, apartado VIII (2009) (Fallos M.921.XLII).

<sup>77</sup> Constitución Nacional, arts. 116; 117.

<sup>78</sup> PGN “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”, apartado X (2009) (Fallos M.921.XLII).

Todos y cada uno de los fundamentos esgrimidos en este dictamen dan cuentas de la posibilidad que tienen los contribuyentes de interponer un Recurso Extraordinario Federal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación es viable y necesario.

### **5.7 Principios constitucionales afectados**

El estudio del derecho constitucional hace saber desde un primer momento, que los derechos y garantías que se encuentran establecidos dentro de la Ley Fundamental no pueden ser contrariados por normas inferiores ni decisiones judiciales, y en caso de suceder esto, la propia Constitución Nacional faculta y obliga a los jueces a realizar un control de constitucionalidad para hacer cesar y revertir esta situación tan desventajosa para quien lo sufre.

En el caso concreto de la imposibilidad que tiene un damnificado de revisar judicialmente las actuaciones de la Comisión Arbitral y su tribunal de alzada – Comisión Plenaria-, atenta directamente con garantías consagradas y establecidas expresamente en la Carta Magna.

Las garantías constitucionales que se verían cercenadas por una decisión desfavorable respecto a una posible revisión judicial de las resoluciones emanadas de los organismos encargados de impartir justicia en caso de conflictos con motivo de la aplicación de la normativa del Convenio Multilateral son principalmente: el debido proceso judicial y la tutela judicial efectiva.

El debido proceso y la tutela judicial efectiva encuentran asidero en la Constitución Nacional, cuando esta reza: “es inviolable la defensa en juicio de la persona y de sus derechos<sup>79</sup>”, además de encontrarlos también en la Convención Interamericana de Derechos Humanos<sup>80</sup>.

Estos principios fundamentales amparados por la Constitución Nacional, facultan a todas las personas a ser, en caso de ser necesario, parte interviniente en un proceso jurisdiccional, teniendo como fin primario el de garantizar un proceso justo para todas las partes, oportuno en el tiempo y en donde la sentencia emanada por el tribunal imparcial deba ser clara y fundada en razón de la ley.

Si el proceso no es judicial, es decir, que la decisión emana de órganos administrativos, tal es el caso de las decisiones emanadas por los organismos

---

<sup>79</sup> Constitución Nacional, art. 18; 33.

<sup>80</sup> Convención Americana de Derechos Humanos, art. 8 inc. 1.

encargados de impartir justicia con motivo del Convenio Multilateral, el debido proceso también está vigente, y es menester que esas resoluciones puedan ser revisadas ulteriormente por un órgano judicial (Bidart Campos, 2008). Por lo tanto la no posibilidad de revisar esas decisiones judicialmente, resulta a simple vista contrario a todo nuestro sistema de normas.

## **5.8 Conclusiones parciales**

A través del análisis de la jurisprudencia expuesta supra, se pueden obtener las siguientes observaciones:

En primer lugar se ve una postura firme de la CSJN para no atender los conflictos suscitados entre partes con motivo de la aplicación del Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos, que no se ha movido durante décadas, siempre esgrimiendo los mismos motivos para rechazar el Recurso Extraordinario Federal, previo dictamen también desfavorable de la Procuración General de la Nación.

Analizando cada uno de los argumentos que utiliza la Corte en sus sentencias, y por creer en que la interposición del REF es posible, se puede llegar a una conclusión que dista mucho, sin faltarle el respeto, a lo expresado por el Máximo Tribunal del país.

Cuando la propia Corte argumenta que la apelación del art. 14 de la ley 48 solo procede respecto de sentencias judiciales, se puede establecer que la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria tienen ese carácter. Por un lado porque las provincias se adhieren voluntariamente al Convenio Multilateral en su conjunto, aceptando que la resolución de hipotéticos conflictos sean resueltos por los organismos creados a tal efecto. En segundo lugar, los contribuyentes, ante un denominado caso concreto, se presentan voluntariamente ante dicho organismo con el objeto de que el conflicto suscitado sea resuelto. Por lo tanto tienen carácter jurisdiccional de orden administrativa y no de árbitros.

Tal como establece la Procuradora General de la Nación en el dictamen del caso analizado supra, y al cual adherimos, las Comisiones Arbitral y Plenaria no son simples árbitros, ya que no se cumplen dos de los requisitos fundamentales del arbitraje: primero, las Comisiones al estar conformadas por los Fiscos adheridos, no gozan de imparcialidad por estar en juego sus propios intereses directos; en segundo lugar, la mayoría de la doctrina establece que son las partes quienes tienen la facultad

de elegir de manera anterior a los árbitros que revisarán y resolverán las cuestiones suscitadas entre las partes.

La Corte además argumenta de manera tajante, que el apelante en caso de una resolución desfavorable de los organismos del Convenio, puede apelar en la sede donde éste tenga su asiento, es decir en los tribunales locales de su jurisdicción, y que en caso de prosperar, recién allí podría llegar a una revisión por parte de la CSJN.

Este argumento es, a nuestro humilde entender y sin faltar el respeto al máximo tribunal que tiene el país, el más desafortunado por los siguientes motivos:

En el supuesto de originarse una controversia entre un contribuyente y los fiscos locales pertenecientes a las provincias donde el sujeto pasivo realiza su actividad, no puede esgrimirse que el tribunal competente será aquel en donde el contribuyente tiene su asiento, en virtud de resultar inviable porque un tribunal local no tiene las facultades de obligar a un fisco que no sea el de su jurisdicción a realizar un determinado acto.

Además, la propia Constitución Nacional determina que en caso de que una de las partes sea una provincia, en este caso representada por el Fisco local, los conflictos serán resueltos por un órgano federal, y establece de manera expresa que solo puede resolver esta clase de cuestiones la Corte Suprema de Justicia de la Nación de manera originaria.

Otro de los argumentos en que se apoya la Corte Suprema para rechazar la interposición del Recurso Extraordinario Federal, es el que establece que según la normativa del propio Convenio, una vez que la Comisión Arbitral toma una decisión sea cual fuere, el damnificado solamente puede apelar ante la Comisión Plenaria, en donde la decisión de este organismo no le deja más remedio al damnificado que acatar lo decidido, por no haber otra instancia apelatoria.

El solo hecho de despojar a una persona de la posibilidad de que sus derechos sean custodiados y revisados por un tribunal judicial competente, en virtud de que un órgano administrativo –adhiriéndonos a lo establecido por la Procuradora General de la Nación- emitió un dictamen desfavorable, resulta a todas luces inconstitucional. Esa no posibilidad otorga a los organismos del Convenio, una jerarquía superior a cualquier tribunal ordinario, incluyendo a la Corte Suprema de

Justicia de la Nación, en virtud de menoscabar los derechos del debido proceso judicial y tutela judicial efectiva.

Por todo lo expuesto, creemos que es conveniente un cambio en el paradigma de la Corte, al entender que lo argumentado por ella, dista mucho de lo que realmente tendría que suceder. Esto es, admitir el Recurso Extraordinario Federal y resolver la cuestión por la cual fue invocado.

## **CAPÍTULO 6**

### **PROCEDIMIENTO**

## **6.1 Prefacio**

Antes de comenzar a exponer el siguiente capítulo, que tratará el camino que el contribuyente tiene que transitar para poder llegar hasta la CSJN en los llamados casos concretos, es importante aclarar que el objetivo de esta sección es totalmente práctico, por lo tanto no tendrá relevancia al momento de realizarse las conclusiones finales.

El Convenio Multilateral, determina que la Comisión Arbitral es quien debe resolver las cuestiones que se originen con motivo de la aplicación del propio convenio en los “casos concretos”<sup>81</sup>.

Para establecer los alcances del caso concreto, la comisión plenaria a través de reglamento procesal 32/2015 establece que, se considera configurado el caso concreto cuando <sup>82</sup>:

- a) Se acredite que la autoridad tributaria competente ha dictado la correspondiente resolución que configure la “determinación impositiva”;
- b) Se acredite la existencia de interpretaciones distintas entre dos o más jurisdicciones para la aplicación del Convenio Multilateral, a una misma situación fiscal, respecto de un mismo contribuyente;
- c) Se desestime en la primera instancia administrativa, la repetición deducida por un contribuyente alcanzado por el Convenio Multilateral, referida al impuesto abonado espontáneamente.

El objeto de este capítulo, es el de analizar los procedimientos recursivos existentes en el Convenio Multilateral, dirigiendo el enfoque especialmente a aquellas acciones que tengan por parte al contribuyente. No obstante, el mecanismo puede ponerse en funcionamiento por otras razones que no involucren a estos, tal es el caso el de un conflicto entre dos fiscos que no pueden armonizar sus intereses, devengando en una conciliación que determine el alcance y los límites de las potestades tributarias de las administraciones fiscales.

## **6.2 Procedimiento ante la Comisión Arbitral**

En los casos concretos originados en determinaciones impositivas, los contribuyentes deberán comunicar a la jurisdicción correspondiente, la decisión de

---

<sup>81</sup> Convenio multilateral sobre los ingresos brutos, art. 24.

<sup>82</sup> Resolución general CP 32/2015, art. 3.

accionar ante la Comisión Arbitral. Siempre teniendo en cuenta los plazos que las normas procesales, de la jurisdicción donde el contribuyente tenga asiento, establezcan para recurrir la determinación impositiva<sup>83</sup>. La presentación que los contribuyentes deben realizar ante la Comisión Arbitral, puede ser hecha personalmente en la sede de la Comisión Arbitral ubicada en la Ciudad de Buenos Aires o por carta certificada con aviso de retorno<sup>84</sup>.

La acción promovida ante la Comisión Arbitral se interpondrá por escrito, mencionando con precisión las actuaciones administrativas en las cuales se exteriorice la pretensión, fundándose en razones de hecho y derecho. Es de fundamental importancia definir concretamente cuales son los agravios ya que su omisión permitiría al organismo rechazar la acción por improcedente.

En la primera presentación hecha por el contribuyente se constituirá el domicilio, se acreditará personería, se acompañara la determinación impugnada y la constancia de haber notificado a la jurisdicción de la acción, ante la Comisión Arbitral.

En caso de existir defectos formales, se intimará al accionante a que los subsane en un plazo de cinco días hábiles, bajo apercibimiento de tenerlo como no presentado<sup>85</sup>.

Conjuntamente con la acción, deberá acompañarse y ofrecerse toda la prueba de la que pretenda valerse, ya que posteriormente no se podrán realizar otros ofrecimientos, con la excepción de los hechos o documentación cuya existencia resultare desconocida al momento de realizar la presentación. Son admisibles todos los medios de prueba<sup>86</sup>.

Promovida la acción con toda la prueba correspondiente, se dará traslado a la contraria por el termino de cuarenta días hábiles, pudiendo –por pedido expreso de la jurisdicción adherida- extenderse a ochenta días<sup>87</sup>, donde la jurisdicción

---

<sup>83</sup> Resolución general CP 32/2015, art. 4.

<sup>84</sup> Resolución general CP 32/2015, art. 6.

<sup>85</sup> Resolución general CP 32/2015, art. 7.

<sup>86</sup> Resolución general CP 32/2015, art. 8.

<sup>87</sup> Resolución general CP 32/2015, art. 9.



deberá contestar informando los motivos del ajuste practicado, aportando los elementos y antecedentes que considere útiles para la resolución del caso planteado<sup>88</sup>.

Una vez contestado el traslado o vencido el plazo para hacerlo y producida la prueba, las actuaciones ingresarán a despacho para su resolución. Una vez allí, no se dará trámite a peticiones ni se permitirá la consulta de las actuaciones, salvo requerimientos exigidos por los organismos del convenio o pedido judicial de informes<sup>89</sup>.

La Comisión Arbitral resolverá, si se hubieran alegado hechos susceptibles de comprobación, cuales pruebas son conducentes y si correspondiera, dispondrá su sustanciación fijando el plazo que estime conveniente. También podrá solicitar el aporte de nuevos elementos de juicio que considere necesarios para arribar a una resolución más justa<sup>90</sup>.

La normativa faculta a la Comisión Arbitral a rechazar de oficio las pretensiones que no se ajusten a las normas del reglamento procesal, expresando el defecto que contengan<sup>91</sup>.

### **6.3 Procedimiento ante la Comisión Plenaria**

Tal como lo establece el art. 25 del Convenio Multilateral, frente a una resolución que genere agravios a los intereses del contribuyente, éste tiene la facultad de interponer un recurso de apelación ante la Comisión Plenaria, dentro de los treinta días hábiles de su notificación.

El recurso de apelación debe contener expresamente los agravios que la resolución le generó al contribuyente, como así también, los mismos requisitos que se exigen para interponer la acción ante la Comisión Arbitral<sup>92</sup>.

Las partes intervinientes no podrán aportar nuevas pruebas, con excepción a aquellas que, oportunamente ofrecidas, no hubieran sido admitidas por la Comisión Arbitral y los hechos o documentos cuya existencia resultare desconocida en el momento de la presentación<sup>93</sup>.

---

<sup>88</sup> Resolución general CP 32/2015, art. 10.

<sup>89</sup> Resolución general CP 32/2015, art. 11.

<sup>90</sup> Resolución general CP 32/2015, art. 12.

<sup>91</sup> Resolución general CP 32/2015, art. 13.

<sup>92</sup> Resolución general CP 32/2015, art. 16.

<sup>93</sup> Resolución general CP 32/2015, art. 17.

La Comisión Arbitral, deberá dar traslado del recurso a las partes involucradas en el caso, dentro del plazo de cinco días hábiles de su interposición, quienes podrán contestarlo en el plazo de veinte días improrrogables.

Una vez realizadas las contestaciones o vencido el plazo para hacerlo, la Comisión Arbitral elevará los antecedentes a la Comisión Plenaria para el tratamiento del recurso. Esta documentación debe enviarse a los representantes de las jurisdicciones adheridas con una antelación de al menos treinta días corridos previos a la reunión de la comisión de alzada<sup>94</sup>.

La Comisión Plenaria resolverá, si se hubieran alegado hechos susceptibles de comprobación, cuales pruebas son conducentes y si correspondiera, dispondrá su sustanciación. La producción de la prueba queda a cargo del apelante dentro del plazo de treinta días hábiles de notificado<sup>95</sup>.

Una vez transcurrido el periodo de prueba, la Comisión Plenaria dictará resolución, que será decidida conforme lo establece el art. 16 del Convenio Multilateral, es decir, por mayoría de votos de los miembros presentes y votando el presidente en caso de empate<sup>96</sup>.

El Convenio en su art. 17 inc. E, obliga a la Comisión Plenaria a resolver el recurso de apelación dentro de los noventa días hábiles de interpuesto.

La resolución dictada será notificada a las partes con todos sus fundamentos, siendo definitiva ante el organismo<sup>97</sup>.

#### **6.4 Acceso a la justicia**

Ante otra resolución desfavorable –esta vez emanada de la Comisión Plenaria -, el perjudicado podrá, siempre que encuentre asidero en el art. 14 de ley 48 (o de las excepciones de sentencia arbitraria y gravedad institucional), interponer el recurso extraordinario federal<sup>98</sup>.

Este recurso se interpone ante la Comisión Plenaria, dentro del plazo perentorio de diez días hábiles a partir de la notificación<sup>99</sup>. El escrito deberá contener

---

<sup>94</sup> Resolución general CP 32/2015, art. 18.

<sup>95</sup> Resolución general CP 32/2015, art. 19.

<sup>96</sup> Resolución general CP 32/2015, art. 21.

<sup>97</sup> Resolución general CP 32/2015, art. 22.

<sup>98</sup> Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, art. 256.

<sup>99</sup> Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, art. 257 1er párrafo.

inequívoca y expresamente todos los requisitos formales detallados en el art. 15 de ley 48 y de la acordada 04/2007 de la CSJN, so pena de inadmisibilidad.

Una vez interpuesto el escrito –donde se constituirá domicilio en la Ciudad de Buenos Aires<sup>100</sup>–, se dará traslado a la contraria por un plazo de diez días para ejercer su derecho a defensa. Contestado el traslado o vencido el plazo para hacerlo, el organismo decidirá sobre la admisibilidad del recurso<sup>101</sup>.

En esta instancia, la Comisión Plenaria deberá emitir un primer juicio de valoración acerca de la admisibilidad o no del REF. En él, se deberá comprobar el cumplimiento de todos los requisitos formales y comunes. En cuanto a los requisitos propios, también hará un juicio de valor sobre estos, con excepción del requisito de cuestión federal, sobre el cual, solo se verificará si la reserva de la cuestión ha sido invocada (Barone, 2009).

Si el recurso es concedido, se notificará a las partes y se remitirán las actuaciones a la Corte Suprema de Justicia de la Nación dentro de los cinco días de la última notificación.

Si la comisión deniega el recurso extraordinario, el apelante podrá interponer un recurso de queja debidamente fundado ante la Corte Suprema<sup>102</sup> dentro de los cinco días hábiles de rechazo el primer recurso<sup>103</sup>.

El CPCCN<sup>104</sup> establece un depósito previo de PESOS QUINCE MIL (\$15.000), que serán devueltos al recurrente si el recurso es admitido. En caso de desestimarlos, el depósito se perderá y la Corte destinará el dinero al abastecimiento de las bibliotecas de los tribunales nacionales de todo el país<sup>105</sup>.

#### **6.4.1 Recurso extraordinario federal concedido**

Una vez remitidas las actuaciones a la Corte Suprema, esta deberá requerir el dictamen del Procurador General de la Nación para que se manifieste sobre la competencia extraordinaria de la Corte<sup>106</sup>.

---

<sup>100</sup> Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, art. 257 3er párrafo.

<sup>101</sup> Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, art. 257 2do párrafo.

<sup>102</sup> Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, art. 285.

<sup>103</sup> Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, art. 282.

<sup>104</sup> Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, art. 286.

<sup>105</sup> Acordada 27/2014 CSJN.

<sup>106</sup> Ley 24.946, art. 33 inc. A in fine.

Teniendo en cuenta el dictamen del Procurador, la Corte procederá a resolver la cuestión suscitada, primero cotejando los requisitos formales, para después verificar la admisibilidad sustancial del recurso.

Una vez resuelta la cuestión, la Corte Suprema de Justicia de la Nación podrá resolver de la siguiente manera:

- a) Rechazar el recurso por ser inadmisibile formalmente y remitiendo el expediente al tribunal de origen<sup>107</sup>;
- b) Admitir formalmente el recurso, y rechazarlo sustancialmente confirmando la sentencia apelada extraordinariamente;
- c) Admitir el recurso y revocar la sentencia. Al revocar la sentencia puede: ordenar al tribunal de origen que dicte una nueva resolución; dictar sentencia sobre el fondo de la cuestión y ordenar su ejecución<sup>108</sup>;
- d) Rechazar el recurso extraordinario por falta de agravio federal suficiente, o cuando las cuestiones planteadas resultaren insustanciales o carentes de trascendencia<sup>109</sup>.

Tal como lo establece la jurisprudencia, las sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, no son susceptibles de recurso alguno<sup>110</sup>, ello porque reviste la calidad de máximo órgano del Poder Judicial de la Nación (Barone, 2009).

---

<sup>107</sup> Acordada 04/2007 CSJN, regla 11.

<sup>108</sup> Ley 48, art. 16.

<sup>109</sup> Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, art. 280.

<sup>110</sup> CSJN “Jorge y Orlando Paredes S.A. s/ apela clausura – Dirección General Impositiva”, considerando n° 3 (1998) (Fallos: J.45.XXXIII).

## **CONCLUSIONES**

De acuerdo a lo realizado en la presente investigación –teniendo en cuenta los datos vertidos en este trabajo-, se pueden realizar las siguientes aproximaciones:

A lo largo de la historia, se crearon varios y diversos tipos de mecanismos de coordinación financiera tendientes a tratar de solucionar los problemas de múltiple imposición tributaria. Existiendo algunos que tuvieron más éxito que otros, empero, ninguno llegó a satisfacer a la doctrina en su totalidad.

El punto de partida lo da el Sistema de Separación de Fuentes. Si bien es un mecanismo que otorga la posibilidad de saber desde un primer momento los tributos que a cada uno de los niveles del Estado les corresponderá, la manipulación del espíritu de la norma, como en la mayoría de los casos, desvirtúa de tal manera el verdadero objetivo que tuvo el legislador al crearla, que en un punto, termina siendo perjudicial para muchos y beneficioso para pocos.

La excepción en la transitoriedad de los recursos directos que le corresponden a la Nación, atenta directamente contra las provincias y su poder tributario, ya que seguidas prorrogas hicieron de esa excepción una regla que solo beneficia al Estado Nacional.

Por otro lado, el Régimen de Coparticipación de Impuestos, busca imponer el orden y evita desventajosos conflictos económicos, pero otorgarle al Estado Federal las facultades de recaudación y distribución de los mismos, cercena el principio de autonomía de las provincias –sujetos preexistentes al Estado Central-, ya que esa supuesta facultad de adhesión al régimen, disfraza a su vez, la obligación que tienen las jurisdicciones locales de ceder ante el poder de la Nación, recibiendo en muchos casos una parte proporcional, que resulta totalmente desproporcionada a lo que verdaderamente las provincias aportaron a las arcas del organismo encargado de la recaudación y distribución.

Creemos que el problema es claramente constitucional. Mientras sigan existiendo las facultades concurrentes, o mientras sigan usándose para beneficio de pocos, problemas de superposición tributaria van a seguir surgiendo, y aunque son constitucionalmente posibles, generan problemas en la mayoría.

La preexistencia de las provincias y la adopción del federalismo como forma de Estado adoptados por la Constitución Nacional, nos obliga a rever los

sistemas que utilizamos para financiarnos, ya que el vaciamiento de las arcas locales solo trae como consecuencia la decadencia de la sociedad en su conjunto, incumplándose de esta manera el objetivo primordial del Estado de Derecho: la satisfacción de las necesidades básicas para el desarrollo y prosperidad de sus habitantes.

Respecto del Convenio Multilateral y su incorporación a las leyes de jerarquía constitucional por ser parte del Régimen de Coparticipación, es un uno de los puntos más sensatos de la reforma, al tratar de armonizar de manera horizontal las facultades tributarias de las distintas jurisdicciones adheridas, logrando de esa manera mayor seguridad en los contribuyentes y relaciones de calidad y desarrollo para los Fiscos de las distintas provincias.

Haciendo referencia ya al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la doctrina mayoritaria –a la cual humildemente adherimos-, acepta gravar las actividades lucrativas, haciendo de esta gabela el motor de las economías provinciales por su alto nivel de recaudación.

Uno de los pilares en los que se funda este impuesto es el de la territorialidad. Al ser un impuesto local, el contribuyente debe realizar su actividad dentro de los límites provinciales, donde no se generan mayores inconvenientes.

Ante la necesidad del contribuyente de ampliar sus horizontes, expandiendo su profesión, comercio o industria fuera de los límites de una sola jurisdicción, es donde comienzan a surgir los problemas, en virtud de corresponderle a varios Fiscos una porción real de lo pagado por el sujeto pasivo, proporcional a lo verdaderamente realizado en cada jurisdicción.

La Constitución Nacional faculta a las provincias a establecer pactos entre ellas atendiendo a fines económicos, por ello es que en 1953 y posteriores reformas hasta llegar a la vigente de 1977, dieron lugar a lo que hoy es el mecanismo de armonización de tributos conocido como Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos. Dicho pacto tiene como objeto principal el ordenamiento de un sistema que a primeras luces resulta complicado de entender.

Si bien en la actualidad el Convenio está a derecho con la Constitución Nacional, el contenido de este todavía está lejos de ser el más adecuado.

La dificultad para el cálculo de la base imponible a prorratear entre las jurisdicciones intervinientes, hace necesaria una reforma o –en el mejor de los casos– la creación de un nuevo convenio, tendiente a simplificar el cálculo de ingresos y gastos, brindándole mayor seguridad a los contribuyentes y una disminución de los conflictos que luego tienen que ser resuelto por los organismos creados a tal efecto.

La literalidad con la que se manejan los regímenes especiales, para que el contribuyente quede absorbido por alguno de ellos, suscitan conflictos que podrían ser resueltos con una normativa más flexible, sin que ésta pierda el sentido buscado por el legislador al momento de la creación del Convenio, y así brindar al contribuyente un marco normativo acorde a la actividad que el mismo realiza.

El procedimiento ante la Comisión Arbitral también está sujeto a irregularidades normativas, ya que las distintas jurisdicciones tienen sus respectivos códigos fiscales y resuelven de manera disímil el supuesto en el que un contribuyente no ha liquidado y determinado correctamente el impuesto, además de variar los plazos para la interposición de los recursos.

Lo más atinado para resolver este inconveniente sería la de una reforma sustancial de la normativa vigente, posibilitando de esa manera unificar los plazos que corren, dando una mayor certidumbre a lo que se conoce como “Caso Concreto” y así evitar presentaciones extemporáneas ante la Comisión Arbitral, lo que significaría privar al contribuyente del derecho que le asiste de poder exponer y esperar un dictamen que resuelva su conflicto respecto a problemas que puedan surgir con motivo de la aplicación del presente Convenio Multilateral.

Haciendo hincapié en las resoluciones emanadas de la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria, y de acuerdo con lo que establece la Procurada General de la Nación en los dictámenes analizados a lo largo de todo este trabajo, queda claro que estos órganos no son verdaderos árbitros, por no cumplirse los dos pilares fundamentales del arbitraje: la imparcialidad y la libre elección de los árbitros por las partes.

No se puede hablar de imparcialidad si las jurisdicciones adheridas son parte del conflicto y a la vez están dentro del órgano decisor. Tampoco les dan la posibilidad a los contribuyentes de elegir discrecionalmente a los árbitros que



impartirán justicia, ya que estos son preexistentes al caso concreto, es decir, al nacimiento del conflicto entre las partes.

Para los contribuyentes sujetos a la normativa del Convenio, la única solución real a este problema sería la revisión de su caso por parte un órgano jurisdiccional de carácter federal. Esta revisión, no es una decisión opcional que tiene la parte perjudicada, sino más bien, resulta una intervención imprescindible, dado que un tribunal local nunca podría dictar una resolución vinculante para las demás jurisdicciones ya que no está dentro de sus funciones, claramente delimitadas por la Constitución Nacional.

La Carta Magna establece de manera expresa, es competencia exclusiva de la Corte Suprema la de conocer las cuestiones donde una provincia resulta ser parte sustancial del proceso.

Además, una omisión en la revisión judicial de las resoluciones de los organismos del Convenio Multilateral, atentaría contra las disposiciones, no solo de la Constitución Nacional, sino también de la Convención Americana de Derechos Humanos, considerándola de la misma jerarquía que la Ley Fundamental desde la reforma de 1994.

A modo de cierre, terminando con esta exposición de las conclusiones más relevantes del trabajo realizado, la conformación de la nueva Corte Suprema abre la posibilidad de una revisión judicial de las decisiones del Convenio Multilateral a través del artículo 14 de la Ley N° 48.

Un cambio en el paradigma de la Corte, posibilitaría a los contribuyentes, y por qué no, a los Fiscos intervinientes de las provincias en conflicto, poder aclarar cuestiones que hasta ahora resultan confusas por la extrema rigidez de la jurisprudencia adoptada por los miembros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los últimos años, logrando de una vez por todas, el avance de los derechos de los contribuyentes que son el motor de un país que de una vez por todas quiere salir de una crisis que parece interminable.

Aunque para lograr esto último no solo es menester un cambio en el pensamiento de los miembros de la Corte, sino también un cambio en la sociedad en su conjunto para que en vez de ponernos palos en la rueda, construyamos juntos el camino del desarrollo.

## **ANEXOS**

## **Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos del 18/08/1977**

### **Ámbito de Aplicación del Convenio**

ARTÍCULO 1º - Las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquéllas 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 comprendidos 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 efectuó 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.

### **Régimen general**

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:

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.

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

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

No se computarán como gastos:

a) El costo de la materia prima adquirida a terceros destinados a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales. Se entenderá como materia prima, no solamente la materia prima principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado;

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

c) Los gastos de propaganda y publicidad;

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

e) Los intereses

f) Los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial.

ARTÍCULO 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), aun 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.

ARTÍCULO 5° - A los efectos de la distribución entre las distintas jurisdicciones del monto imponible total, se consideran los ingresos y gastos que surjan del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior. De no practicarse balances comerciales, se atenderá a los ingresos y gastos determinados en el año calendario inmediato anterior.

#### Regímenes Especiales

ARTÍCULO 6° -En los casos de actividades de la construcción, incluidas las de demolición, excavación, perforación, etc., los contribuyentes que tengan su escritorio, oficina, administración o dirección en esa jurisdicción y ejecuten obras en otras, se atribuirá el diez por ciento (10%) de los ingresos a la jurisdicción donde esté ubicada la sede indicada precedentemente y corresponderá el noventa por ciento (90%) de los ingresos a la jurisdicción en que se realicen las obras. No podrá discriminarse, al considerar los ingresos brutos, importe alguno en concepto de honorarios a ingenieros, arquitectos, proyectistas u otros profesionales pertenecientes a la empresa.

ARTÍCULO 7° - En los casos de entidades de Seguros, de Créditos de capitalización y ahorro, de ahorro y préstamo y entidades financieras no bancarias,

cuando la administración o sede central se encuentre en una jurisdicción y se contraten operaciones relativas a bienes o personas situadas o domiciliadas en otra u otras, se atribuirá a esta o estas jurisdicciones, el 80% de los ingresos provenientes de la operación y se atribuirá el 20% restante a la jurisdicción donde se encuentre situada la administración o sede central, tomándose en cuenta el lugar de radicación o domicilio del asegurado al tiempo de la contratación, en los casos de seguros de vida o de accidente.

ARTÍCULO 8° - En los casos de contribuyentes comprendidos en el régimen de la ley de Entidades Financieras, cada fisco podrá gravar la parte de ingresos que le corresponda en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivas de cada jurisdicción en la que la entidad tuviere casas o filiales habilitados por la autoridad de aplicación, respecto de iguales conceptos de todo el país.

Se excluirán los ingresos correspondientes a operaciones realizadas en jurisdicciones en las que las entidades no tuvieran casas o filiales habilitadas, los que serán atribuidos en su totalidad a la jurisdicción en la que la operación hubiere tenido lugar.

ARTÍCULO 9° - En los casos de empresas de transporte 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.

ARTÍCULO 10° - En los casos de profesiones liberales ejercidas por personas que tengan su estudio, consultorio u oficina similar en una jurisdicción y desarrollen actividades profesionales en otras, la jurisdicción en la cual se realiza la actividad podrá gravar el 80% de los honorarios en ella percibidos o devengados, y la otra jurisdicción el 20% restante.

Igual tratamiento se aplicará a las consultorías y empresas consultoras.

ARTÍCULO 11° - En los casos de rematadores, comisionistas u otros intermediarios, que tengan su oficina central en una jurisdicción y rematen o intervengan en la venta o negociación de bienes situados en otra, tengan o no sucursales en ésta, la jurisdicción donde están radicados los bienes podrá gravar el 80% de los ingresos brutos originados por esas operaciones y la otra, el 20% restante.

ARTÍCULO 12° - En los casos de prestamistas hipotecarios o prendarios que no estén organizados en forma de empresa y que tengan su domicilio en una jurisdicción y la garantía se constituya sobre bienes inmuebles o muebles situados en otra, la jurisdicción donde se encuentren éstos podrá gravar el 80% de los ingresos brutos producidos por la operación y la otra jurisdicción, el 20% restante.

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 semi elaborados 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 o a terceros, el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 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 e 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 frutas.

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 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 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 grava la actividad del productor, la atribución se hará con arreglo al régimen del artículo 2°.

### **Iniciación y Cese de Actividades**

ARTÍCULO 14°.- En los casos de iniciación o cese de actividades en una o varias jurisdicciones, no será de aplicación el régimen del artículo 5°, sino el siguiente:

- Iniciación: En caso de iniciación de actividades comprendidas en el Régimen General en una, varias o todas las jurisdicciones, la o las jurisdicciones en que se produzca la iniciación podrán gravar el total de los ingresos obtenidos en cada una de ellas, pudiendo las demás gravar los ingresos restantes con aplicación de los coeficientes de ingresos y gastos que les correspondan. Este régimen se aplicará hasta que se produzca cualesquiera de los supuestos previstos en el artículo 5°:

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación para las actividades comprendidas en los artículos 6° al 12, ambos inclusive.

En los casos comprendidos en el artículo 13, se aplicarán las normas establecidas por el mismo, salvo en la parte de los ingresos que se distribuye según el Régimen General, en cuyo caso será de aplicación el sistema establecido en el primer párrafo del presente inciso.

- Cese: En los casos de cese de actividades en una o varias jurisdicciones, los contribuyentes y responsables deberán determinar nuevos índices de distribución de ingresos y gastos conforme al artículo 2°, los que serán de aplicación a partir del día primero del mes calendario inmediato siguiente a aquél en que se produjere el cese. Los nuevos índices serán la resultante de no computar para el cálculo, los ingresos y gastos de la jurisdicción en que se produjo el cese.

En el ejercicio fiscal siguiente al del cese, se aplicará el artículo 5°



prescindiéndose del cómputo de los ingresos y gastos de la o las jurisdicciones en que se produjo el mismo.

### **Organismos de Aplicación**

ARTÍCULO 15° - La aplicación del presente Convenio estará a cargo de una Comisión Plenaria y de una Comisión Arbitral.

### **De la Comisión Plenaria**

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.

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.

ARTÍCULO 18°.- La Comisión Plenaria deberá realizar por lo menos dos reuniones anuales.

### **De la Comisión Arbitral**

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.

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: Corrientes, Chacho, Misiones, Formosa.
- Zona Centro: Córdoba, La Pampa, Santa Fe, Entre Ríos.
- Zona Norte: Salta, Jujuy, Tucumán, Santiago del Estero, Catamarca.
- Zona Cuyo: La Rioja, San Juan, Mendoza, San Luis.
- Zona Sur: Chubut, Neuquén, Río Negro, 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.

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.

ARTÍCULO 22° - Las jurisdicciones que no formen parte de la Comisión tendrán derecho a integrarla mediante un representante cuando se susciten cuestiones en las que sean parte. La Comisión sesionará válidamente con la presencia del presidente o vicepresidente y de no menos de cuatro vocales. Las decisiones se tomarán por mayoría de votos de los vocales y Representantes presentes. El presidente decidirá en caso de empate.

ARTÍCULO 23° - Los gastos de la Comisión serán sufragados por las distintas jurisdicciones adheridas, en proporción a las recaudaciones obtenidas en el penúltimo ejercicio en concepto del impuesto al que se refiere este Convenio.

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 actualización 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).

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.

ARTÍCULO 26° - A los fines indicados en el artículo anterior, las resoluciones de la Comisión Arbitral deberán ser comunicadas por carta certificada con aviso de recepción, a todas las jurisdicciones adheridas y a los contribuyentes o asociaciones reconocidas que fueren parte en el caso concreto planteado o consultado.

En el caso de pronunciamiento dictado con arreglo a lo previsto en el artículo 24, inciso a), se considerará notificación válida, con respecto a los contribuyentes y asociaciones reconocidas, la publicación del pronunciamiento en el Boletín Oficial de la Nación.

## **Disposiciones Varias**

ARTÍCULO 27° - 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.

ARTÍCULO 28° - Los contribuyentes presentarán ante los Fiscos respectivos, juntamente con sus declaraciones juradas anuales, una planilla demostrativa de los ingresos brutos totales discriminados por jurisdicción y de los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.

Las planillas discriminativas de ingresos y gastos a presentar en cada jurisdicción deberán estar intervenidas por el organismo recaudador de la jurisdicción en que el contribuyente tenga su asiento principal. A tal efecto presentará ante dicho organismo la cantidad de copias necesarias.

La liquidación del impuesto en cada jurisdicción se efectuará de acuerdo con las normas legales y reglamentarias locales respectivas, siempre que no se opongan a las disposiciones de este convenio.

ARTÍCULO 29° - Todas las jurisdicciones están facultadas para inspeccionar directamente a los contribuyentes comprendidos en este Convenio, cualquiera fuese su domicilio o el lugar donde tenga su administración o sede, con conocimiento del fisco correspondiente.

ARTÍCULO 30° - Los contribuyentes comprendidos en el presente Convenio están obligados a suministrar todos los elementos de juicio tendientes a establecer su verdadera situación fiscal, cualquiera sea la jurisdicción adherida que realice la fiscalización.

ARTÍCULO 31° - Las jurisdicciones adheridas se comprometen a prestarse la colaboración necesaria a efectos de asegurar el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales. Dicha colaboración se referirá especialmente a las tareas relativas a la información, recaudación y fiscalización del tributo.

ARTÍCULO 32° - Las jurisdicciones adheridas no podrán aplicar a las actividades comprendidas en el presente Convenio, alícuotas o recargos que

impliquen un tratamiento diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen, en todas sus etapas, dentro de una misma jurisdicción.

ARTÍCULO 33° - En los casos en que los contribuyentes desarrollaran simultáneamente actividades en jurisdicciones adheridas y no adheridas, la distribución de ingresos brutos se efectuará atribuyendo a los fiscos adheridos y a los que no lo están las sumas que les correspondan con arreglo al régimen general o a los especiales que prevé este Convenio, pudiendo las jurisdicciones adheridas gravar solamente la parte de los ingresos brutos que les haya correspondido.

ARTÍCULO 34° - Este Convenio comenzará a regir desde el 1° de enero inmediato siguiente a su ratificación por todas las jurisdicciones. Su vigencia será de dos años y se prorrogará automáticamente por períodos bienales, salvo que un tercio (1/3) de las jurisdicciones lo denunciara antes del 1° de mayo del año de su vencimiento.

Las jurisdicciones que denunciaren el presente Convenio sólo podrán separarse al término del período bienal correspondiente.

ARTÍCULO 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.

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

### **Disposiciones Transitorias**

ARTÍCULO 36°.- La Comisión Arbitral mantendrá su composición actual de acuerdo a las normas vigentes a la fecha de entrada en vigor del presente Convenio, y hasta tanto se produzcan las renovaciones de acuerdo a lo que establecen los artículo 20 y 21.

## **BIBLIOGRAFÍA**



## **Doctrina**

BARONE L. (2009). *Recurso Extraordinario Federal* (2ª ed.). Córdoba, Argentina: Alveroni.

BIDART CAMPOS G. (2008). *Compendio de Derecho Constitucional*. Buenos Aires, Argentina: Ediar.

EGÜEZ H.; SIMESSEN DE BIELKE S. (2012). *Convenio multilateral sobre los ingresos brutos. Análisis crítico, doctrinario y jurisprudencial*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

GARCÍA VIZCAÍNO C. (1996). *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.

GELLI M. A. (2005). *Constitución de la Nación Argentina: comentada y concordada* (3ª ed.). Buenos Aires, Argentina: La Ley.

JARACH D. (1999). *Finanzas públicas y derecho tributario* (3ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.

JÁUREGUI R. G. (2008). *Comisión arbitral: impuesto sobre los ingresos brutos – convenio multilateral – régimen municipal – mediación y arbitraje – arbitraje tributario*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

KARABEN E.; HALLEY CABRERA L. (2011). *El Convenio Multilateral del impuesto sobre los Ingresos Brutos*. Buenos Aires, Argentina: Errepar.

NAZARENO H.; BARRA RUATTA O.; IPARRAGUIRRE R. (2009). *Lecciones de Finanzas Públicas*. Córdoba, Argentina: Asociación Cooperadora de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Córdoba.

RODRIGUEZ USÉ G. (2006). *Derecho Tributario General* (3ª ed.). Buenos Aires, Argentina: LexisNexis

VILLEGAS H. (2005). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (9ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Astrea.

## **Legislación**

Acordada 04/2007 CSJN

Acordada 27/2014 CSJN

Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

Constitución Nacional

Convención Americana de Derechos Humanos

Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos

Ley 48 (jurisdicción y competencia de los tribunales nacionales)

Ley 6.006 (Código tributario de la Provincia de Córdoba)

Ley 10.324 (Ley impositiva de la Provincia de Córdoba 2016)

Ley 20.221 (Ley coparticipación federal de impuestos)

Ley 23.548 (Ley coparticipación federal de recursos fiscales)

Ley 24.946 (Ley orgánica del Ministerio Público)

Resolución general CA 02/2005

Resolución general CP 32/2015

### **Jurisprudencia**

CA Resolución 39/2006 “John Deere S.A c/ Municipalidad de Victoria” (2006)

CSJN “Argencard S.A. c/ Provincia de Salta” (2004)

CSJN “Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Provincia de Buenos Aires” (2013)

CSJN “Bodegas y Viñedos Saint Remy S.A.” (1965)

CSJN “Carlozzi Domingo c/ Tornese Ballesteros Miguel y otros” (1947)

CSJN “Compañía Minera Aguilar S.A. s/ expediente C.A. n° 24/81” (1983)

CSJN “Corporación de Transportes de la Ciudad de Buenos Aires c/ Cía. de Ómnibus Ciudad de Buenos Aires” (1942)

CSJN “Droguerías del Sud S.A. c/ Municipalidad de Buenos Aires” (2005)

CSJN “Frigorífico de Aves Soychu S.A.I.C.F.I. c/ Municipalidad de Gualaguay” (2013)

CSJN “Galván Víctor y otros c/ Sancor Cooperativas Unidas Limitada” (1985)

CSJN “Giménez Fauvety y otros s/ demanda de inconstitucionalidad” (1957)

CSJN “Jorge y Orlando Paredes S.A. s/ apela clausura – Dirección General Impositiva” (1998)

CSJN “Makro S.A. s/ su recurso extraordinario por denegación de recurso de apelación contra declaración de incompetencia de la comisión arbitral” (1996)

CSJN “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones” (2013)

CSJN “S.A. Mataldi Simón Limitada c/ Provincia de Buenos Aires” (1927)

CSJN “Sanatorio Otamendi y Miroli Ltda. c/ Recupero Alfredo” (1980)

CSJN “Telefónica de Argentina S.A. c/ Provincia de Mendoza” (2004)

PGN “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones” (2009)