



## TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

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

**Convenio multilateral – Su aplicación y problemática**

**Rama/Área: Derecho tributario**

Alumno: Gerardo Adrián Alderete

Legajo: VABG49363

Fecha de entrega: 26/03/2018

Carrera: Abogacía

Trabajo final de graduación

Tutor: Carlos Martín Villanueva

## **AGRADECIMIENTOS**

A mi esposa Mariana Scuffi, por su incansable paciencia y apoyo constante a mis inquietudes intelectuales.

A mis hijas Pilar y Sofía, por su amor incondicional y capacidad para hacerme emocionar por la vida misma.

A mi madre Elda Alicia Avila, cuya memoria es motivo suficiente para terminar cada acción que me propongo.

A mis profesores, a quienes admiro por su dedicación y altruismo, pilares fundamentales de la educación de excelencia.

## **RESUMEN**

El convenio multilateral es un instituto instaurado bajo el acuerdo de todas las provincias y tiene como fin evitar la doble imposición del impuesto sobre los ingresos brutos, el cual se caracteriza por ser un tributo directo y de características económicas regresivas. En 40 años de aplicación sus normas han tenido diferentes interpretaciones a la hora de determinar en la práctica la correcta liquidación del impuesto. En este trabajo se analizan las dificultades que se han suscitado a lo largo de su vida y las interpretaciones de la jurisprudencia administrativa y judicial más relevante, ensayando una propuesta superadora que mejore la seguridad jurídica y agilice la fiscalización del impuesto mediante este régimen.

## **ABSTRACT**

The multilateral agreement is an institute established under the agreement of all provinces and aims to avoid double taxation of gross income tax, which is characterized as a direct tribute with regressive economic characteristics. In 40 years of application its rules have had different interpretations when determining in practice the correct liquidation of the tax. This paper analyzes the difficulties that have arisen throughout his life and the interpretations of the most relevant administrative and judicial jurisprudence, testing a superior proposal that improves legal security and expedites tax inspection through this institute.

## INDICE

Introducción .....	1
1. Estructura y encuadramiento legal del impuesto sobre los ingresos brutos .....	8
Introducción .....	8
1.1 La potestad tributaria provincial sobre el impuesto .....	8
1.2 El objeto del impuesto y la base imponible .....	9
1.3 La actividad en dos o más jurisdicciones. El problema de la doble imposición .....	10
1.4 La solución legal a la doble imposición.....	11
Cierre del capítulo.....	12
2. El Convenio Multilateral y su legislación.....	14
Introducción .....	14
2.1 Ámbito de aplicación y Régimen de distribución de ingresos y gastos .....	14
2.2 El protocolo adicional del Convenio Multilateral.....	20
2.3 La Comisión Arbitral (CA) y la Comisión Plenaria (CP) .....	21
Cierre del capítulo.....	24
3. El coeficiente de ingresos y gastos y el coeficiente unificado .....	25
Introducción .....	25
3.1 El coeficiente de ingresos y gastos y el coeficiente unificado .....	25
3.2 El convenio sujeto y el convenio actividad.....	30
3.3 Principales criterios para la atribución de ingresos y gastos.....	31
3.4 Las dificultades en la asignación de ingresos y gastos en la empresa en marcha .....	33
Cierre del capítulo.....	35
4. Soluciones a los inconvenientes que presenta el Convenio .....	36
Introducción .....	36
4.1 Las principales soluciones de la jurisprudencia administrativa y judicial .....	36
4.2 El procedimiento de ajuste y su corrección en el resto de las jurisdicciones.....	38
4.3 Una propuesta superadora y ágil.....	39
Cierre del capítulo.....	42
Conclusión final .....	43
Bibliografía .....	46

## **Introducción**

El presente trabajo versa sobre las normas aplicables a la tributación del impuesto sobre los ingresos brutos a través del instituto específico denominado Convenio Multilateral. El tributo bajo análisis es el principal impuesto directo percibido por las provincias, sobre el cual cada una de ellas ejerce potestad tributaria de conformidad con lo dispuesto por el art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional Argentina.

El Convenio Multilateral nace por la necesidad de evitar la doble imposición de este impuesto provincial. Dicha situación se presenta cuando un contribuyente alcanzado en función de su actividad onerosa, realiza su actividad en más de una jurisdicción con potestad tributaria. De esta forma, el objetivo del convenio es distribuir la base imponible entre todas las jurisdicciones en las que el sujeto realiza su actividad.

Por otro lado, el objeto del impuesto sobre los ingresos brutos es la realización de la actividad gravada aunque la base imponible para la determinación de su cuantía es el total de ingresos brutos devengados. Es decir, que la intención del impuesto es gravar la actividad onerosa, pero la forma de liquidarlo y establecer el monto a pagar al fisco, es a través de la aplicación de una alícuota directa sobre los ingresos brutos gravados.

La actividad gravada se manifiesta a través de la totalidad de las operaciones de la empresa. Por esta razón, la normativa del convenio utiliza un mecanismo de prorrateo para asignar la base imponible que consiste en distribuir la misma en función de un coeficiente que tiene en cuenta tanto los gastos como los ingresos.

A lo largo de esta ponencia se presentará un análisis de la mecánica de asignación de bases imponibles cuando el sujeto pasivo del impuesto ejerce actividad onerosa en más de una jurisdicción con potestad tributaria.

Esta forma de recaudar el impuesto ha presentado a lo largo de su vigencia múltiples problemas y soluciones disímiles en la interpretación de sus normas. Se expondrá un resumen del paquete legislativo y la injerencia de los principales organismos intervinientes en la tutela de su aplicación. Asimismo, se detallarán algunos de los principales problemas que se han presentado en casi 40 años de vida, a través del estudio de conflictos con las administraciones tributarias y sus desenlaces y de la jurisprudencia aplicable.

El tipo de estudio de investigación utilizado es el descriptivo, seleccionando una cuestión problemática, recogiendo información y describiendo el tema que nos ocupa (Hernández Sampieri y otros, 2006). La elección se justifica en que el objetivo es analizar el instituto del Convenio Multilateral del impuesto sobre los ingresos brutos, sus principales características y dificultades en la aplicación desde su sanción.

En lo que se refiere a la estrategia metodológica se utilizará el enfoque cualitativo, el cual según palabras de Hernández Sampieri: “Utiliza la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación en el proceso de investigación” (Hernández Sampieri y otros, 2006, p. 8). Se procederá a estudiar e investigar los principales autores y el marco normativo, así como determinados casos controversiales y su resolución administrativa o judicial, con el objetivo de vislumbrar la metodología correcta de aplicación.

En el presente trabajo se utilizarán las siguientes fuentes:

- **Fuentes primarias o directas:** (Hernández Sampieri y otros, 2006) las definen:

Proporcionan datos de primera mano, pues se trata de documentos que contienen los resultados de estudios, como libros, antologías, artículos, monografías, tesis y disertaciones, documentos oficiales, reportes de asociaciones, trabajos presentados en conferencias o seminarios, artículos

periodísticos, testimonios de expertos, documentales, videocintas en diferentes formatos, foros y páginas en internet, entre otros (p. 66).

Las fuentes primarias son documentos originales de primera mano. En este trabajo serán el Convenio Multilateral del impuesto sobre los ingresos brutos del 18/08/1977 y el Protocolo adicional del Convenio Multilateral del 18/08/1977.

- **Fuentes secundarias:** “Son listas, compilaciones y resúmenes de referencias o fuentes primarias publicadas en un área de conocimiento en particular, las cuales comentan artículos, libros, tesis, disertaciones y otros documentos especializados” (Hernández Sampieri y otros, 2006, p. 66). En el trabajo utilizaré libros sobre el fondo de la cuestión e interpretaciones doctrinarias sobre el tema que me ocupa, así como artículos de profesionales sobre inconvenientes o diferentes alternativas en la aplicación del instituto y las resoluciones administrativas pertinentes.
- **Fuentes terciarias:** “Se trata de documentos donde se encuentran registradas las referencias a otros documentos de características diversas y que compendian nombre y títulos de revistas y otras publicaciones...” (Hernández Sampieri y otros, 2006, p. 68). Se utilizarán citas o ideas contenidas en libros o compendios acerca de otros autores, las cuáles serán propiamente referenciados en su caso.

En cuanto a la técnica de recolección de datos, en la presente investigación utilizaré la observación y análisis de documentos sobre las fuentes primarias y secundarias mencionadas a fin de poder interpretar y describir el instituto del Convenio Multilateral del impuesto sobre los ingresos brutos.

En lo que se refiere a las técnicas de análisis de datos se utilizará la estrategia de análisis documental y de contenido, de esta forma se podrán interpretar y definir correctamente los casos en que deberá aplicarse el referido convenio y a su vez analizar las causas de las controversias al momento de aplicar la letra del mismo.

En cuanto a la delimitación temporal, se analizará el instituto desde su conformación final a como se estructura hoy en día, es decir, desde la sanción de la legislación del Convenio Multilateral del año 1977 hasta la actualidad.

Delimitando el nivel de análisis, se utilizará la legislación principal juntamente con la bibliografía y la doctrina principal, las resoluciones de la Comisión Arbitral y de la Comisión plenaria en caso de ser pertinentes, a fin de determinar el correcto encuadramiento y los principales tópicos del tema analizado. También se analizará la jurisprudencia administrativa respecto de los denominados “leading cases”, a efectos de dilucidar la correcta aplicación del instituto ante las diversas interpretaciones.

Finalmente a modo de guía, en el capítulo 1 encuadraré constitucional y legalmente al impuesto sobre los ingresos brutos respecto de su objeto, base imponible y expondré la solución adoptada para evitar la doble imposición cuando se tributa en más de una jurisdicción.

En el capítulo 2 haré una breve reseña de las principales normas que definen al convenio multilateral del impuesto.

En el capítulo 3 explicaré la mecánica de liquidación y distribución de base imponible que adopta la ley. En este punto es donde se encuentra la problemática más importante a tratar en el trabajo.

Por último, en el capítulo 4, expondré las posiciones doctrinarias adoptadas sobre el “convenio sujeto” y “convenio actividad” y explicaré los principales criterios para la atribución de ingresos y gastos y sus dificultades prácticas. Asimismo, detallaré las principales soluciones aportadas por la jurisprudencia e intentaré elaborar una propuesta superadora a los principales problemas encontrados.

Por último expondré las conclusiones a las que he arribado.

Si bien cada jurisdicción legisla en forma autónoma sobre el impuesto sobre los ingresos brutos delineando el hecho imponible, el objeto o manifestación de capacidad contributiva y las exenciones, existe un denominador común en esta diversidad normativa que se evidencia en la voluntad de gravar el ejercicio habitual en el territorio o en la jurisdicción de la provincia del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, etc. a título oneroso. Como se ha dicho, el hecho imponible es el ejercicio de la actividad onerosa, pero su determinación y liquidación del monto a ingresar se realiza sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal anual, con independencia que se exija su ingreso al fisco en forma de anticipo mensual.

La situación fiscal descrita es la que deriva en la problemática de definir en qué jurisdicción se ejerce actividad por parte del contribuyente y cómo se determina y a cuál de ellas debe ingresarse qué cuantía de impuesto -en virtud de un proceso único y económicamente inseparable- en el ejercicio de la actividad gravada. Si bien la liquidación se practicará aplicando una alícuota a la base imponible que son los ingresos brutos, el método de asignación de la base se determinará en función de la porción de ejercicio de la actividad en cada jurisdicción. Para determinar esa porción de actividad se fija una distribución del 100 por ciento de la base imponible con un coeficiente unificado, calculado mediante el promedio

ponderado tanto de los ingresos como de los gastos en igual proporción, es decir, 50 por ciento cada uno.<sup>1</sup>

Esta solución adoptada por el convenio multilateral ha traído no pocos problemas a la hora de determinar a qué jurisdicción corresponde sea asignado un gasto o un ingreso para la determinación del coeficiente.

Tal es el caso de contribuyentes que venden mercaderías o prestan servicios, variando las interpretaciones de la doctrina, las resoluciones de la Comisión Arbitral y la jurisprudencia con relación al trato a darle a estos ingresos; desde asignarlos al lugar de concertación de la operación, entrega de los bienes, prestación efectiva de los servicios o utilización final del producto.

De la misma forma, el convenio multilateral determina que para que se considere que un contribuyente ejerce actividad en una jurisdicción, debe vivenciar una realidad económica que evidencie que posee en ella “sustento territorial” a efectos de gravar materia imponible. Y el sustento territorial se materializa principalmente por la existencia de gastos dentro de la jurisdicción con el objeto de la actividad onerosa. Numerosos sujetos venden sus productos o servicios a través de internet o por teléfono a otras provincias, sin tener sucursales ni corredores en ellas. Determinar que existe un gasto apropiable a una jurisdicción o qué proporción dentro de una cuenta de gastos que recibe cargos innumerables en un ejercicio debe ser asignada a cada jurisdicción, puede transformarse en una tarea casi imposible o antieconómica.

Todas estas cuestiones sumadas a la incidencia relativa del impuesto dentro de los ingresos provinciales y la inseguridad jurídica por parte del contribuyente ante diversas

---

<sup>1</sup> Artículo 2 del Convenio Multilateral del 18/08/1977.

interpretaciones de los organismos e instituciones encargados de resolver los conflictos contencioso-administrativo-tributarios, revelan de suma importancia esta temática.

# CAPÍTULO 1:

## ESTRUCTURA Y ENCUADRAMIENTO LEGAL DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

# **1. Estructura y encuadramiento legal del impuesto sobre los ingresos brutos**

## **Introducción**

Como primer paso se definirá el marco legal del impuesto en cuestión y las normas que regulan el instituto del Convenio Multilateral dentro del mecanismo de liquidación del impuesto.

### **1.1 La potestad tributaria provincial sobre el impuesto**

Es de especial interés fijar el marco legal bajo el cual se desenvuelve el impuesto y el convenio multilateral bajo análisis, dado que fija las delimitaciones y legalidad de la aplicación de su método, a efectos de practicar la liquidación del impuesto, la cual es el rasgo principal del instituto analizado.

Nuestra constitución establece que las provincias conservan facultades residuales<sup>2</sup>. Su clara redacción no deja lugar a dudas, éstas retienen todo el poder que no delegan en la Nación. Por otro lado, la carta magna reza en su capítulo cuarto, bajo el título “Atribuciones del congreso”, que la Nación puede imponer contribuciones indirectas en facultad concurrente con las provincias<sup>3</sup>.

Estas contribuciones indirectas mencionadas -son entre otras- los impuestos que por su método de cálculo el contribuyente tiene la posibilidad de trasladarlos a sus clientes (ej.:

---

<sup>2</sup> Reconocidas en el art. 121 de la Constitución Nacional Argentina: “Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”

<sup>3</sup> Texto plasmado en el art. 75 de la Constitución Nacional Argentina: “Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan...”.

IVA, impuestos internos), en contraposición con los directos que son soportados por el titular de la obligación (ingresos brutos, impuesto a las ganancias).

Consecuentemente con que la Nación solo puede imponer contribuciones indirectas en forma concurrente con las provincias y directas solo por tiempo determinado, las contribuciones directas por tiempo indeterminado son potestad exclusiva de las provincias en virtud de su poder residual no delegado. Y de esto se trata el impuesto sobre los ingresos brutos, un impuesto directo por tiempo indeterminado legislado en forma independiente aunque con guarismos similares por parte de cada provincias. Su forma de liquidación consiste en la aplicación de una alícuota directa sobre los ingresos contables de los contribuyentes, impactando su pago como un costo no trasladable salvo por su incidencia en la determinación del precio final de venta, como todos los otros costos.

Cada provincia -en general a través de sus códigos fiscales- legisla sobre el impuesto sobre los ingresos brutos estableciendo alícuotas, exenciones y formas de recaudación anticipada, pero el denominador común es la base imponible del impuesto, el cual se corresponde con los ingresos devengados del contribuyente.

## **1.2 El objeto del impuesto y la base imponible**

El impuesto sobre los ingresos brutos tiene una clara distinción entre su objeto o la materia que grava y la forma de cálculo a través de la cual intenta captar la manifestación de capacidad contributiva. Como consecuencia de que en líneas generales la definición del objeto y el hecho imponible es similar en todas las jurisdicciones, tomaré el Código fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para expresar tal distinción, a saber:

Por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y

servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas y todas las contratos asociativos que no tienen personería jurídica, cualquiera fuera el tipo de contrato elegido por los partícipes y el lugar donde se realiza (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza), se paga un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Capítulo<sup>4</sup>.

Se define el objeto del impuesto y el hecho imponible, que consiste en el ejercicio habitual de actividad una actividad de carácter oneroso. Pero la cuantificación final del gravamen se define de la siguiente manera: “El gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, por el ejercicio de la actividad gravada, salvo expresa disposición en contrario”<sup>5</sup>.

He aquí la diferencia entre la base imponible y el objeto del impuesto, situación que tendrá plena importancia a la hora de analizar el Convenio Multilateral. Se intenta gravar la actividad habitual onerosa aplicando una alícuota sobre los ingresos brutos devengados. Pero la manifestación de la actividad no solo se evidencia a través de los ingresos sino también a través de los gastos, la estructura económica dinámica de una empresa se manifiesta a través de ambos conceptos.

### **1.3 La actividad en dos o más jurisdicciones. El problema de la doble imposición**

El Convenio Multilateral del impuesto sobre los ingresos brutos tiene como finalidad atribuir base imponible a distintas jurisdicciones cuando el contribuyente ejerce actividad en

---

<sup>4</sup> Art. 173 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires. Ley (Bs. As.) 2569 – B.O.(Bs. As. Ciudad): 26/12/2017

<sup>5</sup> Art. 197 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires. Ley (Bs. As.) 2569 – B.O.(Bs. As. Ciudad): 26/12/2017

más de una de ellas. Una vez distribuida la base imponible, cada jurisdicción ejerce su potestad tributaria en función de la legislación que estableció para el impuesto.

Esta distribución se realiza con el objeto de evitar la doble imposición. Si por ejemplo un contribuyente compra su materia prima en Buenos Aires, realiza el proceso productivo en Córdoba y vende en la provincia de Tucumán, pagaría tres veces el impuesto sobre sus ventas, cuando la actividad es única e inescindible. En otras palabras, (Grenabuena, 2015) se afirma:

La finalidad del Convenio Multilateral es evitar la superposición impositiva que se produciría al ejercer la actividad en varias jurisdicciones, debido a que las normas del impuesto sobre los ingresos brutos de cada fisco gravan la totalidad de los ingresos producidos por el ejercicio de la actividad (p. 15).

El convenio se aplica y distribuye base imponible, aunque una de las jurisdicciones declare exenta la actividad en cuestión. En este último caso, la base imponible atribuida a ella no tributaría impuesto alguno.

#### **1.4 La solución legal a la doble imposición**

Como el ejercicio de una actividad por parte de un sujeto pasivo del impuesto, se ve reflejado económicamente tanto en la generación de ingresos como en la incurrencia de gastos con el objeto de generar ingresos, las provincias han decidido a través de la firma del Convenio Multilateral y su protocolo adicional, que la distribución de la base imponible sea un 50 por ciento en función de la proporción de los gastos de cada jurisdicción sobre el total de los mismos y el otro 50 por ciento en función de la proporción de los ingresos de cada jurisdicción sobre el total de ellos, para la determinación de un coeficiente único que permita la asignación de la base imponible.

Esta cuestión trae aparejada que la asignación de ingresos y gastos para determinar el coeficiente único -que será aplicado durante todo un ejercicio fiscal- deba ser lo más precisa posible, porque como la base imponible es única, si la determinación del coeficiente fuera equívoca, podría derivar en una pretensión fiscal mayor que la declarada por parte de alguna jurisdicción. La reclamante demandaría el recálculo del coeficiente unificado a través de la asignación de un gasto o un ingreso que fue imputado a otra. Siguiendo el razonamiento, si se satisface esta pretensión a posteriori, se llega a la conclusión de que la jurisdicción a la que se le computó tal gasto o ingreso en forma errónea –para la determinación del coeficiente unificado- recibió una mayor cuantía de impuesto que la que le hubiese correspondido en realidad. Y los plazos reales de los fiscos siempre son más cortos para cobrar que para devolver lo cobrado de más (previo ejercicio del derecho de repetición por parte del contribuyente). Y como si esto no fuera una complicación, el reclamo del pago al sujeto corresponde a una jurisdicción con potestad tributaria y la eventual devolución corresponderá a otra, si es que no se ejecuta con rapidez el procedimiento instaurado luego de la determinación del fisco que pretende cobrar más impuesto.

## **Cierre del capítulo**

En resumen, cada provincia tiene potestad tributaria sobre el impuesto sobre los ingresos brutos por tratarse de un impuesto directo y en un todo de acuerdo con la Constitución Nacional. El Convenio multilateral surge como una solución a la doble imposición horizontal (entre provincias), dado que el proceso económico inescindible de una empresa se lleva a cabo por razones diferentes a las del establecimiento de la jurisdicción y en búsqueda de su propia eficiencia. Es así que el desarrollo industrial y comercial puede llevarse a cabo íntegramente en más de una provincia al mismo tiempo y siendo que el objeto del impuesto es gravar la actividad (tanto gastos como ingresos) pero la base imponible para

su liquidación se fija a través de una alícuota sobre los ingresos, es menester establecer un mecanismo de asignación de estos últimos que si bien terminará con el cálculo de un porcentaje, tenga en cuenta las dos facetas de la actividad (Celdeiro, 2017).

# CAPÍTULO 2:

## EL CONVENIO MULTILATERAL Y SU LEGISLACIÓN

## **2. El Convenio Multilateral y su legislación**

### **Introducción**

La base normativa más importante de este instituto es el mismo Convenio Multilateral suscripto en 1977 y su protocolo adicional de misma fecha pero aplicación posterior<sup>6</sup>. Estas son las disposiciones de mayor rango. Además, existen numerosas resoluciones de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria, las cuales algunas son normativas y otras destinadas a resolver conflictos entre particulares y fiscos provinciales. En este capítulo se explicarán las funciones de estos organismos.

### **2.1 Ámbito de aplicación y Régimen de distribución de ingresos y gastos**

Los primeros dos artículos son de vital importancia para la definición del Convenio. El art. 1 define el ámbito de aplicación del mismo y el art. 2 el régimen general de distribución de ingresos que es el que se trata en este trabajo. En torno a ellos gira el resto de la normativa del Convenio multilateral, son la definición del marco conceptual del sistema de distribución que lo caracteriza.

Las actividades incluidas dentro del Convenio son las que realiza un contribuyente en dos o más jurisdicciones, sea en una o varias de las etapas, cuyos ingresos provienen de un proceso único económicamente inseparable. Por esta razón, deben atribuirse los ingresos y gastos a todas estas jurisdicciones donde el contribuyente realiza actividad, ya sea esta efectuada por él mismo o por terceras personas. Y acto seguido define las situaciones que pueden presentarse:

- Que la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente.

---

<sup>6</sup> Protocolo adicional del Convenio Multilateral del 18/08/1977

- 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.
- Que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otra u otras.
- 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.

En su último párrafo define lo que se ha denominado en la doctrina “sustento territorial”:

Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera)<sup>7</sup>

De esta forma, el sustento territorial es otorgado por el gasto, de forma tal que para determinar si una jurisdicción debe incluirse a efectos de distribuir la base imponible dentro del ámbito del Convenio, se debe hacer teniendo en cuenta si efectuó gastos en la misma, aún cuando los mismos no sean computables de acuerdo con las bases del convenio (no se toman para la determinación del coeficiente, pero dan sustento para incorporar la jurisdicción). (Grenabuena, 2015)

---

<sup>7</sup> Art. 1 del Convenio Multilateral del 18/08/1977

Por su parte, el art. 2 determina cómo se distribuirán los ingresos, estableciendo que se hará entre todas las jurisdicciones de la siguiente forma:

- 50 por ciento en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.
- 50 por ciento restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción.<sup>8</sup>

La norma define de esta forma, la importancia que le asigna a cada componente de la actividad como generador de base en una jurisdicción determinada y establece que el peso en ambos casos es el mismo, es decir, la mitad en importancia son los ingresos y la mitad son los gastos.

Las empresas que confeccionan balances comerciales tomarán los ingresos y gastos que arroja el estado de resultados de su último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior (esto es con fecha 31 de diciembre). De esta forma, una empresa que cierra su ejercicio comercial el 31 de diciembre de cada año, tomará para el cálculo del coeficiente unificado del período 2017, los datos de ingresos y gastos que arroja su balance cerrado el 31 de diciembre de 2016. Y aplicará esos coeficientes durante todo el año calendario 2017. Esto se presenta acorde con que el impuesto sobre los ingresos brutos es un impuesto anual que se ingresa a través de anticipos mensuales, pero cuyo ejercicio de determinación es el año calendario. Si la empresa cerrara ejercicio el 30 de septiembre de cada año, tomaría los datos de ingresos y gastos de su balance cerrado el 30 de septiembre de 2016 (último balance

---

<sup>8</sup> Art. 2 del Convenio Multilateral del 18/08/1977

cerrado en el año calendario inmediato anterior) para aplicarlos durante el ejercicio anual 2017<sup>9</sup>.

En el caso del resto de contribuyentes (explotaciones unipersonales o negocios comerciales que se realicen a través de la persona física) utilizarán los ingresos y gastos realizados en el año calendario anterior.<sup>10</sup>

Es importante distinguir la utilización de los ingresos y gastos del último balance comercial cerrado en el año calendario inmediato anterior de los ingresos a los que se aplicará el coeficiente determinado. En el primer caso se está tratando de calcular un coeficiente único para cada jurisdicción en base a la experiencia pasada de la actividad de la empresa. La suma de estos coeficientes que se encontrarán expresados en tanto por uno y con cuatro decimales para cada jurisdicción que sumarán la unidad, es decir, que la suma de la participación de cada jurisdicción distribuirá como consecuencia íntegramente la base. En el segundo caso, estamos refiriéndonos a los ingresos totales que como base imponible del impuesto se multiplicarán por los coeficientes calculados del ejercicio anterior, a efectos de determinar qué proporción de la venta actual se apropiará a cada provincia o jurisdicción al liquidar el impuesto.

De esta manera el Convenio establece una forma de determinar esa distribución, la cual encierra el supuesto de que en el presente la actividad de la empresa se distribuirá en todas las jurisdicciones de manera similar a como ocurrió en el pasado. Esto se debe a que las empresas por una cuestión legal producen información auditada en forma anual. Sería poco confiable que se utilizaran datos del mismo ejercicio no auditados sobre la marcha, lo cual provocaría una situación de corrección constante ante posibles errores y la presentación de

---

<sup>9</sup> Art. 5 del Convenio Multilateral del 18/08/1977: "A los efectos de la distribución entre las distintas jurisdicciones del monto imponible o 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"

<sup>10</sup> Res (CA) 1/2015 y Res (CA) 3/2017

declaraciones juradas rectificativas que generarían cuanto menos una gran inseguridad jurídica.

Tal situación nos lleva a la cuestión de la apropiación de ingresos y gastos para la determinación del coeficiente.

Para realizar esta atribución primero tendremos que tener en cuenta si la venta de que se trata debería ser reconocida como una “venta entre presentes” o una “venta entre ausentes”, de acuerdo con la doctrina y la legislación. (Celdeiro, 2017)

Si provienen de contratos entre presentes significa que el vendedor y el comprador se encuentran en el mismo lugar perfeccionando la venta (en local del vendedor, viajantes o representantes del vendedor frente al comprador). Estas ventas se asignarán a la jurisdicción donde se concretó la venta.

Si provienen de contratos entre ausentes significa que al momento de concertar la venta el comprador y el vendedor no se encontraban en el mismo lugar (correspondencia, telegrama, teléfono, internet, etc.). En este caso, la venta se atribuirá a la jurisdicción del domicilio del adquirente (comprador) de los bienes, siempre y cuando se cumpla con el principio de que en esa jurisdicción el vendedor posea sustento territorial, es decir, gastos incurridos en la jurisdicción del adquirente. De lo contrario, la venta se atribuirá a la jurisdicción donde se concertó la operación (Grenabuena, 2015).

Los ingresos que se utilizan para distribuir son todos los obtenidos por el contribuyente y alcanzados por el impuesto sobre los ingresos brutos, aun cuando hayan sido declarados exentos por alguna jurisdicción.

Si bien el principio es tomar todos los ingresos para el cálculo del coeficiente, se refiere a los gravados por el impuesto, es decir, los que provienen del desarrollo de su

actividad como empresa, pero se excluyen a efectos del cálculo del coeficiente de ingresos a los siguientes:

- Los ingresos que no integran la base imponible del impuesto, es decir, los bienes de uso.
- Las exportaciones, que si bien son consideradas exentas, no se computan<sup>11</sup>
- Las diferencias de cambio, excepto en casos de operaciones de compraventa de divisas<sup>12</sup>

Así también existe una forma de distribuir los gastos para la determinación del coeficiente. El art. 2 del Convenio nos dice que deben asignarse a la jurisdicción que efectivamente soportó el gasto, entendiendo que un gasto es efectivamente soportado por una jurisdicción cuando exista una relación directa y vinculante con la actividad que se lleva a cabo en la misma, aun cuando el pago se efectivice en otra jurisdicción.<sup>13</sup>

Ahora bien, de la misma forma que con los ingresos, existen gastos que son no computables para la determinación del coeficiente, a saber:

- Costo de la materia prima adquirida a terceros para la elaboración de productos en las actividades industriales. Se considera materia prima, tanto a la principal, como a todo otro viene de cualquier naturaleza que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado
- Costo de las mercaderías en las actividades comerciales
- Costo de las obras o servicios contratados para su comercialización.
- Gastos de propaganda y publicidad

---

<sup>11</sup> Art. 7 RG (CA) 1/2015

<sup>12</sup> Arts. 20 y 21 RG (CA) 1/2015

<sup>13</sup> Art. 4 del Convenio Multilateral del 18/08/1977

- Tributos nacionales provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etc.)
- Intereses
- Honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los montos que superen el uno por ciento de la utilidad del balance comercial
- Las diferencias de cambio, excepto en los casos de operaciones de compraventa de divisas
- Los gastos por exportaciones<sup>14</sup>

El resto de los gastos son computables a efectos de calcular el coeficiente único.

## **2.2 El protocolo adicional del Convenio Multilateral**

El protocolo fue firmado el mismo día que el Convenio pero su aplicación y vigencia se determinó a partir de las fiscalizaciones comenzadas el 01/08/1983 con relación a ejercicios fiscales iniciados a partir del 01/08/1981.

Se trata de una norma que establece el procedimiento ante ajustes realizados por alguna de las jurisdicciones con potestad tributaria. Dado que el coeficiente único o unificado distribuye toda la base imponible, si alguna jurisdicción considera que un ingreso o gasto fue mal imputado puede practicar un ajuste. Como la base imponible está toda distribuida, un ajuste a favor de una jurisdicción implica un ajuste en contra de otra jurisdicción que recibió más impuesto que el que debería según las normas. Es por esta razón que se establece el procedimiento ante estas situaciones.

Luego de existir determinación firme por parte de una jurisdicción, ésta debe comunicar a las restantes jurisdicciones involucradas sobre el ajuste practicado dentro de los

---

<sup>14</sup> Art. 3 del Convenio Multilateral del 18/08/1977 y Art. 7 RG (CA) 1/2015

15 días hábiles. A su vez, las otras jurisdicciones poseen 30 días hábiles para manifestar conformidad o disconformidad, interpretándose el silencio como conformidad. Siempre dentro de los 30 días y en caso de disconformidad, notificarán al fisco iniciador la misma y someterán a decisión de la Comisión Arbitral la decisión final, debiendo presentar su acción ante esta dentro de los 15 días hábiles de finalizado el plazo para manifestar disconformidad. La Comisión Arbitral se pronunciará dentro de los 60 días hábiles. En caso de no compartir la decisión de la Comisión Arbitral, existe un mecanismo de apelación del fisco perjudicado ante la Comisión Plenaria.<sup>15</sup>

Por otra parte, el fisco acreedor comunicará al contribuyente la decisión final y este último posee 10 días hábiles para repetir el tributo asignado en exceso a otras jurisdicciones. Vencido el plazo, quedará su repetición sujeta a las normas locales respectivas.<sup>16</sup>

### **2.3 La Comisión Arbitral (CA) y la Comisión Plenaria (CP)**

La Comisión Arbitral (CA) y la Comisión Plenaria (CP) son los dos organismos de aplicación del Convenio Multilateral.

La CA está integrada por un presidente, un vicepresidente, siete vocales titulares y siete vocales suplentes y se asentará en la Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación.

El presidente será nombrado por la Comisión Plenaria de una terna que solicitará a la Secretaría de Estado. De los otros dos surgirá el vicepresidente. Los vocales representarán a la C.A.B.A., la provincia de Buenos Aires y los cinco restantes a las siguientes zonas en las que se concentrarán el resto de las provincias (Noreste, Noroeste, Centro, Cuyo y Sur o Patagónica)<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Art. 1 del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral

<sup>16</sup> Art. 2 del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral

<sup>17</sup> Art. 19 del Convenio Multilateral del 18/08/1977

Las funciones de la CA son las siguientes:

- 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;
- 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;
- Resolver las cuestiones que se planteen con motivo de la aplicación de las normas de procedimiento que rijan la actuación ante el organismo;
- 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;
- Proyectar y ejecutar su presupuesto.
- Proyectar su reglamento interno y normas procesales;
- Organizar y dirigir todas las tareas administrativas y técnicas del Organismo;
- Convocar a la Comisión Plenaria en los siguientes casos: Para realizar las reuniones previstas en el artículo 18. Para resolver los recursos de apelación. En toda otra oportunidad que lo considere conveniente.
- Organizar la centralización y distribución de información para la correcta aplicación del presente Convenio.<sup>18</sup>

Las funciones de la CP son las siguientes:

- Aprobar su reglamento interno y el de la Comisión Arbitral;

---

<sup>18</sup> Art. 24 del Convenio Multilateral del 18/08/1977

- Establecer las normas procesales que deberán regir las actuaciones ante ella y la Comisión Arbitral;
- Sancionar el presupuesto de gastos de la Comisión Arbitral y controlar su ejecución;
- 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;
- Resolver con carácter definitivo los recursos de apelación a que se refiere el artículo 25, dentro de los noventa días (90) de interpuesto;
- Considerar los informes de la Comisión Arbitral;
- 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.<sup>19</sup>

De la clara exposición de estas disposiciones surge que la CP es un órgano de segundo grado y ejerce funciones de revisión de las resoluciones de la CA, así como de control y organización de la misma.

Las resoluciones emitidas por la CA son básicamente de dos tipos: unas reglamentarias del Convenio Multilateral y su interpretación, y otras sobre la resolución de conflictos por la aplicación del Convenio entre particulares y fiscos provinciales. Las de la CP versan sobre apelaciones de los conflictos mencionados y reglamentaciones internas de los organismos de aplicación.

---

<sup>19</sup> Art. 17 del Convenio Multilateral del 18/08/1977

## **Cierre del capítulo**

La legislación del convenio multilateral está formada por el Convenio Multilateral propiamente dicho, su protocolo adicional y las resoluciones de la CA y CP, las que a lo largo de todos estos años han dejado en algunos casos criterios dispares de aplicación y en otros certezas en la aplicación del instituto bajo análisis. A su vez, cada organismo tiene funciones específicas asignadas por la normativa en particular.

# CAPÍTULO 3:

## LA MECÁNICA DE DISTRIBUCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y SUS CONSECUENCIAS

### 3. El coeficiente de ingresos y gastos y el coeficiente unificado

#### Introducción

En este capítulo el objetivo es explicitar de forma precisa la mecánica de cálculo de la distribución de la base imponible mencionada con anterioridad. Asimismo, se profundizarán las teorías relacionadas en el caso de pluriactividad por parte de los contribuyentes y los principales inconvenientes surgidos en los años de aplicación del mismo.

#### 3.1 El coeficiente de ingresos y gastos y el coeficiente unificado

A efectos de comprender de forma precisa el mecanismo de asignación de base imponible, es importante definir los diferentes pasos para llegar a elaborar el coeficiente unificado cuya suma distribuirá el 100 por ciento de la base imponible.

El objetivo es llegar a un coeficiente único final que de alguna forma contenga la representación de la actividad que realizó el contribuyente en cada jurisdicción. Como ya fue adelantado, esa representación está dada tanto por los gastos como por los ingresos. De esta forma, el primer paso será calcular un coeficiente de gastos por un lado y un coeficiente de ingresos por el otro. A efectos de explicar la mecánica, véase el siguiente cuadro que representan los gastos de una empresa de acuerdo con su estado de resultados:

<b>Provincia</b>	<b>Gastos computables de administración</b>	<b>Gastos computables de producción</b>	<b>Total de gastos</b>
C.A.B.A.	110	90	200
Buenos Aires	200	180	380
Córdoba	50	70	120
San Juan	40	40	80
<b>Totales</b>	<b>400</b>	<b>380</b>	<b>780</b>

Para determinar el coeficiente de gastos de cada jurisdicción se calcula cuánto representa en tanto por uno el total de gastos computables (no estarán -por ejemplo- los costos de materia prima ni los gastos de publicidad) de cada jurisdicción sobre el total de gastos. En el caso de Córdoba por ejemplo será  $120/780=0,1538$  (teniendo en cuenta como se explicó en el capítulo 2 que se calcula hasta 4 decimales). La tabla completa quedaría de la siguiente manera:

Provincia	Total de gastos	Coeficiente de gastos
C.A.B.A.	200	0,2564
Buenos Aires	380	0,4872
Córdoba	120	0,1538
San Juan	80	0,1026
<b>Totales</b>	<b>780</b>	<b>1,0000</b>

Como puede verse, la suma de todos los coeficientes de cada provincia suma la unidad, de forma que esto garantiza la plena distribución de la base imponible.

De la misma forma, se debe calcular el coeficiente de ingresos con similares criterios. Por ejemplo, supongamos que las ventas por jurisdicción son las siguientes para el mismo ejercicio comercial:

Provincia	Ingresos producto A	Ingresos producto B	Total ingresos
C.A.B.A.	80	200	280
Buenos Aires	300	220	520
Córdoba	70	90	160
San Juan	90	120	210
<b>Totales</b>	<b>540</b>	<b>630</b>	<b>1170</b>

En este caso, el coeficiente para San Juan se calcula de la siguiente manera:  $210/1170=0,1795$ . El resto se calcula de la misma manera tomando el ingreso total de la jurisdicción y dividiéndolo por los ingresos totales computables de la empresa.

Provincia	Total de ingresos	Coeficiente de ingresos
C.A.B.A.	280	0,2393
Buenos Aires	520	0,4444
Córdoba	160	0,1368
San Juan	210	0,1795
<b>Totales</b>	<b>1170</b>	<b>1,0000</b>

Ya está calculado el coeficiente de gastos por un lado y el coeficiente de ingresos por el otro. Finalmente, debemos aplicar la distribución mencionada en el art. 2 del convenio que reza que un 50 por ciento debe ser imputado en función de los gastos y el otro 50 por ciento en función de los ingresos. Para esto se tomará el coeficiente de gastos de la jurisdicción multiplicado por 0,50 y el coeficiente de ingresos de la misma jurisdicción multiplicado por 0,50 y se sumarán los resultados (se pondera por la mitad cada coeficiente). Por ejemplo: en el caso de C.A.B.A., el coeficiente unificado se calcula de la siguiente manera:  $0,2564 \times 0,50 + 0,2393 \times 0,50 = 0,2479$ . La tabla completa por jurisdicción quedaría de la siguiente manera:

Provincia	Coeficiente de gastos	Coeficiente de ingresos	Coeficiente unificado
C.A.B.A.	0,2564	0,2393	<b>0,2479</b>
Buenos Aires	0,4872	0,4444	<b>0,4658</b>
Córdoba	0,1538	0,1368	<b>0,1453</b>
San Juan	0,1026	0,1795	<b>0,1410</b>
<b>Totales</b>	<b>1,0000</b>	<b>1,0000</b>	<b>1,0000</b>

Como se había previsto y en virtud de la proporción matemática establecida, la sumatoria de los coeficientes unificados sigue dando como resultado 1. De esta forma nos aseguramos que la base imponible se distribuya completamente.

La determinación de este coeficiente unificado que se realiza en función del último balance cerrado en el año calendario X-1 se aplicará a lo largo de todo el ejercicio X, distribuyendo la base imponible siempre en la misma proporción. Como la base imponible está fijada por las ventas, supongamos que los coeficientes calculados corresponden al balance del 2016 y que en el mes de julio del año 2017 por ejemplo, las ventas por jurisdicción son las siguientes:

Provincia	Ventas Julio 2017
C.A.B.A.	20
Buenos Aires	50
Córdoba	25
San Juan	17
<b>Totales</b>	<b>112</b>

También supongamos que la tasa del impuesto para C.A.B.A. es del 3 por ciento y para el resto de las provincias es del 4 por ciento, siendo que esta carga impositiva es potestad de cada provincia definirla. El mecanismo de liquidación consistirá en aplicar el coeficiente unificado a la base imponible total del mes de julio sin importar como está compuesta, dado que dicha composición influirá recién en el cálculo del coeficiente unificado del año 2017 que se aplicará en el año 2018. Entonces, la liquidación quedaría de la siguiente forma:

Provincia	Ventas totales 07/17	Coeficiente unificado	Base imponible por prov.	Tasa	Impuesto
C.A.B.A.	112	0,2479	27,76	3,00%	0,83
Buenos Aires	112	0,4658	52,18	4,00%	2,09
Córdoba	112	0,1453	16,27	4,00%	0,65
San Juan	112	0,1410	15,79	4,00%	0,63
<b>Totales</b>		<b>1,0000</b>	<b>112,00</b>		<b>4,20</b>

Nótese que finalmente los 112 pesos de ventas de julio terminan siendo distribuidos completamente. Por ejemplo, Buenos Aires se resuelve:  $112 \times 0,4658 = 52,18$ . Una vez distribuida la base, se aplica la alícuota o tasa del impuesto que fija cada provincia para el tipo de actividad de que se trate, llegando al impuesto determinado ya distribuido en función de las normas del Convenio Multilateral, a saber:  $52,18 \times 4\% = 2,09$ .

En virtud del mecanismo descrito, es importante destacar que la información referida a los balances -sobre todo los que cierran el 31 de diciembre- se encuentra disponible y exigible generalmente recién durante el cuarto mes posterior al cierre, por disposiciones de las Inspecciones de Justicia provinciales. Por esta razón, los coeficientes unificados del último balance cerrado al ejercicio anterior, son aplicables desde la declaración jurada del mes de abril que vence durante la primer quincena del mes de mayo. Para la liquidación de los meses de enero a marzo se utilizará el coeficiente anterior y en abril una vez obtenido el nuevo coeficiente, corresponde que se redistribuya la base imponible de los primeros tres meses. Esta nueva distribución -situación que es de esperar que provoque un cambio en los coeficientes porque es casi imposible que se mantengan las relaciones de gastos e ingresos calculado con 4 decimales- generará ajustes en todas las jurisdicciones, pero la sumatoria no alterará la base total. Es decir, se realiza una redistribución de esos tres meses de forma que en abril se consignará junto con la aplicación del nuevo coeficiente para el mes, el ajuste de los tres meses anteriores de cada jurisdicción. Así se terminará aplicando el nuevo coeficiente al año calendario completo en función del último balance cerrado al ejercicio anterior.<sup>20</sup>

Existen otras dos cuestiones a tener en cuenta en el procedimiento. Cuando una jurisdicción inicia actividades en un ejercicio y cuando se da de baja definitivamente. En el primer caso -así como antes de tener un primer balance comercial- se tributa directamente por ingreso directo, es decir, por el importe de las ventas de cada jurisdicción sin distribuir base imponible hasta el ejercicio siguiente, en el que existirán datos para elaborar el coeficiente de la jurisdicción respectiva (el resto de los ingresos y gastos se distribuye por coeficiente). En el caso de baja definitiva, habrá que realizar un recálculo de los coeficientes utilizados, a partir del mes siguiente de producida la misma, se procede eliminando el

---

<sup>20</sup> RG (CA) 42/92

coeficiente de esa jurisdicción y recalculando al 100 por ciento la suma del resto de los coeficientes de forma de distribuir la base total.<sup>21</sup>

### **3.2 El convenio sujeto y el convenio actividad**

Existe una discusión doctrinaria en cuanto a la aplicación del convenio multilateral para sujetos que realizan más de una actividad, por lo que es menester abordar esta problemática para su correcta comprensión.

Las actividades que se encuentran bajo la órbita del Convenio Multilateral que deben ser ejercidas en más de una jurisdicción, pueden ser ejecutadas por el contribuyente o por terceros en su beneficio: corredores, intermediarios, comisionistas, mandatarios, viajantes, etc. o empleados en relación de dependencia (Celdeiro y otros, 2017).

El Convenio se aplica solo a las actividades desarrolladas en más de una jurisdicción, que conforman un proceso económico de producción, extracción o intercambio de bienes o de prestación de servicios, el cual se muestra único e indivisible, del que finalmente derivan los ingresos que el Convenio Multilateral determina como distribuir (Como se cita en Celdeiro, y otros, 2017).

La actividad podría ser jurídica, administrativa, organizativa, contable e incluso financieramente separable, pero no así desde un punto de vista económica (Como se cita en Celdeiro, y otros, 2017).

Como primera medida resulta conveniente definir qué sucede si un sujeto realiza una actividad en una sola jurisdicción y otra u otras en varias jurisdicciones, a fin de determinar si se aplicará el régimen de convenio solamente a la actividad que se presta en varias jurisdicciones (convenio-actividad o teoría de la unicidad económica) o se aplicará a todas las

---

<sup>21</sup> Art. 14 del Convenio Multilateral de fecha 18/08/1977

actividades que ejerza el sujeto siempre que una de ellas esté alcanzada por el régimen de convenio (convenio sujeto o teoría de la unicidad jurídica). En este punto, existen claramente dos posturas doctrinales con sendos sustentos resolutivos. La teoría de la unicidad económica o del convenio-actividad, fue apoyada por la Comisión Arbitral en la Resolución (CA) 3/2012 (“Disal S.A. c/Municipalidad de Marcos Juárez) cuando estableció que “Los gastos que generan sustento territorial en una determinada jurisdicción, lo son en la medida que los mismos estén relacionados con el ejercicio de la actividad de Disal”<sup>22</sup>. Se interpreta en este caso que se guía por la postura del convenio-actividad. Respecto de la teoría de la unicidad jurídica o del convenio-sujeto, la Comisión plenaria en su Resolución (CP) 2/1985 (“Iriarte y Cía. SCS”) sostuvo que “todos los ingresos de un contribuyente comprendido en el Convenio Multilateral quedan sujetos a sus normas, aunque alguna de sus actividades que les dan origen se desarrollen exclusivamente en una sola de las jurisdicciones adheridas al Convenio”<sup>23</sup>, adhiriendo a esta teoría (Como se cita en Celdeiro, 2017).

De esta forma, con una resolución de la CP, se viene a determinar la dirección tomada por los organismos de aplicación del Convenio.

Un sujeto que por realizar cualquier actividad en más de una jurisdicción se encuentre alcanzado por las normas del Convenio Multilateral, deberá tributar bajo este sistema el impuesto correspondiente a todas sus actividades con independencia de que las otras se realicen en una o varias jurisdicciones.

### **3.3 Principales criterios para la atribución de ingresos y gastos**

Una vez incluido el sujeto en el convenio, es menester -por cuestiones explicadas precedentemente- concluir sobre formas de determinar la asignación de ingresos y gastos para

---

<sup>22</sup> Comisión Arbitral del Convenio Multilateral. “Disal S.A. c/Municipalidad de Marcos Juárez” - Res CA 3/2012

<sup>23</sup> Comisión Plenaria del Convenio Multilateral. “Iriarte y Cía. SCS” – Res CP 2/1985

la determinación del coeficiente; situación que se encuentra definida en las diferentes resoluciones de la Comisión Arbitral.

Respecto de la asignación de ingresos, en lo referido a venta de bienes, el lugar de entrega parece ser la solución más consensuada para ventas entre presentes por la doctrina y la Comisión Arbitral.<sup>24</sup>

Por otro lado, cuando el contribuyente conoce el destino final de los bienes -aunque no fuera el lugar donde los entregó la empresa de transporte- tal domicilio será el de atribución de ingresos.<sup>25</sup>

Cuando se trate de ingresos por prestación de servicios, la dirección tomada es la atribución de éstos a la jurisdicción en la que se presten.<sup>26</sup>

Respecto de los gastos, el convenio estipula: “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”<sup>27</sup>.

Es importante destacar que como menciona el convenio, respecto de los gastos existe la posibilidad de atribuir los de difícil asignación en la misma proporción que los demás, siempre que sean de escasa significación: O distribuirlos mediante estimación fundada cuando no pueden ser atribuidos con certeza. La vaguedad del concepto es lo que genera

---

<sup>24</sup> Res. (CA) Nros. 4/94 (“M. Pontigiones SRL), 1/95 (“Frigorífico Lamar SA), 1/03 (“Lantermo SA”) y 4/04 (“Valle Alto”)

<sup>25</sup> Res (CP) 41/2015 (“Fiat Auto Argentina SA”)

<sup>26</sup> Res. (CA) Nros. 12/02 (“Tele Red Imagen SA”) y 4/03 (“South American Sports SA”)

<sup>27</sup> Art. 4 Convenio Multilateral del 18/08/1977

problemas con los fiscos provinciales. Recordemos que -por el mecanismo de asignación de base imponible- la imputación de un gasto a una u otra jurisdicción cambiará el coeficiente unificado que se aplicará durante todo el ejercicio siguiente. Si tenemos en cuenta que los fiscos tienen alrededor de 5 años en promedio para fiscalizar los impuestos antes que prescriba su acción, podemos encontrarnos con que al momento de realizar una provincia una fiscalización, años después una determinada jurisdicción no esté de acuerdo con la asignación de un gasto determinado o con el criterio en principio razonable empleado por el contribuyente. Esto generaría un ajuste que se aplicaría en un año entero a favor del fisco reclamante y en contra del fisco -o fiscos- a cuyo gasto imputó erróneamente el contribuyente. La carga administrativa para la empresa de volver a realizar todas las declaraciones juradas frente a la disparidad de criterios por falta de definición precisa, se torna excesiva y onerosa.

Se entiende por gastos de escasa significación aquellos que, en su conjunto, no superen el diez por ciento (10%) del total de gastos computables del período y cada uno individualmente no represente más del veinte por ciento (20%) del citado porcentaje<sup>28</sup>. Esta normativa claramente limita el porcentaje a asignar de gastos.

### **3.4 Las dificultades en la asignación de ingresos y gastos en la empresa en marcha**

Existen problemas de asignación contable y controversias doctrinarias a la hora de distribuir gastos e ingresos para la determinación del coeficiente que generan incertidumbre a la hora de liquidar el impuesto por el régimen del Convenio Multilateral. Estas circunstancias provocan en el caso que las resoluciones sean desfavorables a los contribuyentes, ajustes tardíos y costosos. Si bien la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, así como la justicia

---

<sup>28</sup> Art. 14 RG (CA) 2/2017

ordinaria han llevado luz en algunos casos testigo, las contingencias económicas siguen presentes en los contribuyentes que deben tributar el impuesto sobre los ingresos brutos, cuando su actividad es ejercida en más de una jurisdicción.

En la empresa en marcha, por una cuestión de organización y economía de tiempos, es menester que la imputación de los ingresos y los gastos a efectos del convenio multilateral se realice lo antes posible y al momento de contabilizarlos.

El principio general en el caso de los gastos, es que es soportado en una jurisdicción si tiene relación directa con la actividad realizada en ella (dirección, administración, fabricación, etc.). Los sueldos y cargas sociales no deberían traer un mayor problema para asignarlos, puesto que en general el empleado tiene asignado el lugar de trabajo. Tratándose de sueldos de gerentes o viajantes la situación puede ser diferente, dado que en algunos casos las zonas asignadas no son fijas y la dinámica diaria no permite que el administrativo que contabiliza a fin de mes el gasto de los sueldos conozca estas asignaciones. Generalmente se asigna una zona y esta queda determinada sin modificaciones.

La mayoría de los programas contables en plaza no disponen de módulos para la determinación del coeficiente y los que la tienen, distorsionan su apropiación con el IVA y no disponen de la función de asignación para los gastos de transporte. Una vez contabilizado el gasto, rearmar a fin de año todas las operaciones podría ser una tarea titánica y totalmente antieconómica, lo que lleva a tomar supuestos que no siempre los fiscos avalan.

En el caso de los ingresos pareciera resultar más fácil, pero es menester tener en cuenta que en general las asociaciones a jurisdicciones en los sistemas de gestión comercial se realizan en función del domicilio fiscal del cliente y en muchos casos éste puede tener muchos depósitos o locales en donde recibe mercadería, lo que genera que la trazabilidad

deba realizarse a través del remito y esto solo lo ofrecen programas muy onerosos del mercado.

## **Cierre del capítulo**

En este capítulo se ha expuesto la mecánica de liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos del Convenio Multilateral, a través de la determinación de un coeficiente unificado para cada jurisdicción que distribuye la base imponible y que se aplicará durante todo un ejercicio fiscal con datos basados en el ejercicio anterior. Se expusieron las disparidades de criterios para la asignación de gastos e ingresos a la hora de determinar el coeficiente.

# CAPÍTULO 4:

## SOLUCIONES A LOS INCONVENIENTES QUE PRESENTA EL CONVENIO

## **4. Soluciones a los inconvenientes que presenta el Convenio**

### **Introducción**

Las definiciones genéricas del Convenio y su aplicación dispar en las distintas actividades que realizan los contribuyentes, ha llevado durante los largos años de experiencia en la utilización de este método, al pronunciamiento de los organismos de aplicación sobre las controversias generadas.

### **4.1 Las principales soluciones de la jurisprudencia administrativa y judicial**

Como fue adelantado, los principales criterios en la asignación de ingresos y gastos, se rigen en función de los conceptos del lugar de concertación de la operación, lugar de prestación efectiva del servicio, lugar de entrega de los bienes o lugar de utilización final del producto, combinado con el concepto explicado de venta entre presentes y venta entre ausentes<sup>29</sup>. Las resoluciones de los organismos de aplicación han ido variando al respecto en cada caso, por lo que analizaré algunos casos testigo.

Al respecto cobran importancia algunos fallos y resoluciones como el de Nidera S.A., en el que se ventila la asignación de ingresos a una jurisdicción en función de determinar si la venta es entre presentes o entre ausentes. Nidera había asignado la venta a Capital Federal por entender que se trataba de una venta entre ausentes, al poseer sustento territorial en esa jurisdicción y encontrarse el domicilio del comprador en la misma (solución que surge de la letra del Convenio). El Tribunal Fiscal de Apelaciones, con buen tino, determinó que el ingreso debía asignarse a la provincia de Buenos Aires por haberse realizado la entrega de los bienes en esta última jurisdicción y poseer una relación con el cliente de muchos años y

---

<sup>29</sup> Colegio de graduados en Ciencias Económicas (2010). XL Jornadas tributarias ciudad de Mar del Plata.

cuantiosas operaciones concretadas que justifican tratarla como una operación entre presentes.<sup>30</sup>

Por el mismo tema, la Comisión Arbitral ha hecho lugar al reclamo de la empresa JRI, quien asignaba sus ingresos por el criterio de venta entre ausentes y al domicilio del adquirente, a pesar de que el fisco de Tierra del Fuego consideraba que debían afectarse al domicilio de entrega donde tenía los buques, es decir, en su provincia. Como se ve, esta resolución tiene una interpretación contraria a la comentada anteriormente.<sup>31</sup>

En autos Red Link S.A. en la cual el cliente de la firma era el banco y los usuarios los clientes del banco que operaban en los cajeros automáticos, se decidió atribuir los ingresos de acuerdo a la ubicación geográfica de los cajeros automáticos. Similar solución se adoptó para Banelco. La Subdirección General de Rentas concluye que la determinación practicada se fundamenta en que para resolver el tema es necesario desentrañar el lugar de prestación de servicios en su relación con la utilización del mismo y que en la actividad de validación de datos desplegada por la firma, la finalidad consiste en que estos datos puedan ser utilizados por los bancos emisores/adherentes para realizar las operaciones solicitadas.<sup>32</sup> (criterio del lugar de utilización del bien o servicio).

En Taym S.A. la Comisión Arbitral determinó que los ingresos deben atribuirse al lugar donde se realiza la prestación del servicio, es decir, allí donde efectivamente se desarrolla la actividad, desautorizando el criterio de la ciudad de Buenos Aires de asignar el ingreso al lugar de la concertación. Se consideró que el criterio utilizado por la empresa para tributar el impuesto sobre los ingresos brutos como contribuyente del Convenio Multilateral

---

<sup>30</sup>Tribunal Fiscal de Apelaciones de Buenos Aires. “Nidera S.A. - expediente número 2360-0131469 – Recurso de apelación”. Registrado bajo el número 3491-Sala III (Sentencia de fecha 27/09/2016).

<sup>31</sup>Comisión Arbitral del Convenio Multilateral. “JRI COMERCIAL S.R.L. c/Provincia de Tierra delFuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur – expediente C.M. Nº 246/2000, Res. 11/2001 CA –” (Fecha: 31/07/2001).

<sup>32</sup> Comisión Arbitral del Convenio Multilateral. “Red Link S.A. c/Provincia de Buenos Aires - Res CA 1/2006 ratificada por Res CP 13/2007”.

consiste en atribuir los ingresos al lugar de prestación de los servicios, considerando por el contrario el fisco determinante que el lugar de concertación de la operación es el criterio que corresponde aplicar el caso.<sup>33</sup> (lugar de prestación efectiva del servicio)

En el caso Trainmet Ciccone Servicios (TCS S.A) se decidió que, tratándose de operaciones entre presentes, deben atribuirse los ingresos generados para las operaciones entre presentes al lugar de entrega de los bienes, aún en el caso en que la entrega la realiza una tercera empresa por cuenta y orden del vendedor.<sup>34</sup> (lugar de entrega de los bienes)

Una decisión muy interesante de la Comisión Plenaria se dio en el caso Carvalán Goñi, en donde la provincia de Buenos Aires quería asignar la totalidad del gasto telefónico a su jurisdicción para la determinación del coeficiente y el contribuyente confeccionó el mismo en función de asignar el gasto telefónico a la jurisdicción a la que realizó los llamados para fidelizar clientes y obtener ingresos. En función del art. 27 del Convenio Multilateral, el contribuyente respetó la realidad económica del gasto, el cual fue hecho con la intención de obtener ingresos en cada una de las jurisdicciones a la que llamó y que consecuentemente logró ventas. La Comisión Plenaria le dio la razón al contribuyente, anulando la decisión de la Comisión Arbitral.<sup>35</sup>

## **4.2 El procedimiento de ajuste y su corrección en el resto de las jurisdicciones**

El procedimiento de ajuste y corrección según se explicó en el capítulo 2 está establecido en el Protocolo Adicional del Convenio Multilateral y establece una serie de

---

<sup>33</sup> Comisión Arbitral del Convenio Multilateral. “Tyme S.A. c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires - Res CA 20/2000”.

<sup>34</sup> Comisión Arbitral del Convenio Multilateral. “Trainmet Ciccone Servicios (TSA) c/Provincia de Buenos Aires - Res (CA) 33/2005”.

<sup>35</sup> Comisión Plenaria del Convenio Multilateral. “Carvalán Goñi, Carlos Augusto c/Provincia de Buenos Aires - – expediente C.M. N° 526/2005, Res. 3/2008 CP –” (Fecha: 18/06/2008).

pasos a efectos de notificar las decisiones en el eventual conflicto entre fisco y particulares. Remito a esas líneas dejando algunas observaciones al respecto.

Es menester aclarar que parecen exiguos los 10 días otorgados al contribuyente para su repetición e incluso exagerado este mecanismo. Sin dudas sería más provechoso que ante la decisión final, los fiscos involucrados realicen el ajuste en forma automática notificando al contribuyente sobre sus obligaciones de ingreso y los créditos como consecuencia del ajuste realizado.

### **4.3 Una propuesta superadora y ágil**

En función del análisis realizado, se desprende que el mecanismo de liquidación del Convenio Multilateral, lleva a que los conflictos entre los contribuyentes y el fisco no siempre se materialicen por las causales más comunes de evasión o elusión. Esto así porque el contribuyente, aún declarando la totalidad de los ingresos y pagando la tasa correcta del impuesto, podría estar perjudicando a una jurisdicción por una diferente interpretación de la asignación de gastos e ingresos para la determinación del coeficiente unificado por parte de alguno de los fiscos. En lo que se refiere a las actividades comerciales, las tasas del impuesto suelen ser bastante uniformes entre las distintas jurisdicciones, razón por la cual la mala atribución de gastos o ingresos a una jurisdicción en detrimento de otra no generaría beneficio para el contribuyente.

Podría darse un beneficio en asignar mayor materia imponible en el caso de por ejemplo industrias que están radicadas en una jurisdicción y por esta razón el fisco de la misma las exima de pagar el impuesto o tenga una alícuota reducida. Asignando mayor actividad e incrementando el coeficiente a esa jurisdicción, la empresa se beneficiaría con menores costos por mayor asignación de base imponible. Pero el eventual ajuste tiene escondidos inconvenientes mayores a los imaginados. Firme un ajuste por fiscalización de

una de las jurisdicciones, las otras perjudicadas podrían en un futuro fiscalizar el mismo ejercicio y nuevamente efectuar otro ajuste, lo que potencia los costos administrativos de realizar rectificativas y de empleo de recursos en estas cuestiones.

El principal problema de este instituto radica en que la regulación del impuesto sobre los ingresos brutos es potestad provincial, pero el convenio intenta ser de aplicación nacional.

El federalismo en esta circunstancia genera inseguridad jurídica, porque más allá de que exista la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, la potestad fiscalizadora es descentralizada y por esta razón todos los trámites y discusiones entre medio para arribar a la solución se muestran como altamente ineficientes. Lo son para los fiscos y lo son para los contribuyentes.

Una solución propuesta sería una modificación al Convenio en donde las provincias delegaran directamente en la Comisión Arbitral o la Comisión Plenaria la facultad de fiscalización del impuesto sobre los ingresos brutos bajo este régimen. Es cierto que las facultadas como organismo de aplicación y tutoras de la interpretación del Convenio, tienen una tarea mucho menor al que se derivaría de tener que centralizar la fiscalización. Pero de esta manera, la coordinación de esfuerzos estaría dentro de un organismo paraprovincial y no se trasladaría a los contribuyentes. Los recursos humanos tendrían que ser mayores, pero también las provincias necesitarían menos inspectores para sus trabajos locales.

Otra solución -un tanto más difícil de consensuar- consistiría en establecer un impuesto sobre los ingresos brutos directo a nivel nacional, el cual sería transitorio dado que la Constitución Nacional no habilita a la Nación a legislar en forma permanente para este tipo de tributos, pero es posible. De hecho, el impuesto a las ganancias es un impuesto directo legislado en forma transitoria por la Nación y se ha venido prorrogando por más de 5 décadas. El problema se presentaría a la hora de distribuir la recaudación, la cual podría

realizarse a través de la coparticipación federal, pero seguramente existiría más de una jurisdicción que se opondría. También podría distribuirse el impuesto de acuerdo a parámetros de actividad de las empresas dentro de la provincia, pero para ello las provincias deberían contar con un sistema de estadísticas económicas y datos actualizados, situación que aún en la realidad tecnológica que vivimos hoy, no se cumple.

Por último, podría establecerse un mecanismo automático de monitoreo de fiscalizaciones entre provincias respecto del impuesto. Esto es, que si una provincia inicia una fiscalización, las demás tengan por ejemplo 30 días para monitorear y controlar la misma en función de sus intereses, so pena de que prescriba su acción para fiscalizar en el futuro el mismo período fiscal. Y finalmente que los ajustes determinados firmes se realicen en forma automática al cierre de la misma fiscalización para todas las jurisdicciones, de forma que no se traslade al contribuyente la necesidad de repetir el impuesto.

Corresponde reconocer el rigor científico de la definición de actividad como representante de capacidad contributiva, pero la abstracción tentadora a la hora de redactar las normas con el objeto de no apartarse de la teoría, genera grandes inconvenientes prácticos. Sería de invaluable ayuda que la redacción sea aunque más rústica, mucho más precisa. Por ejemplo: “los ingresos por venta de bienes deben atribuirse a la jurisdicción donde se entregan los mismos al comprador y los riesgos de las cosas cambian de responsable”, “los ingresos por servicios deben asignarse a la jurisdicción en dónde se prestan los mismos a través de dependientes o terceros contratados”, “se interpreta que la asignación de un ingreso a una jurisdicción es la contraparte del gasto en esa misma jurisdicción para el comprador”. Derogar la distinción de venta entre presentes o entre ausentes, puesto que ha traído y aún trae serias dificultades de interpretación.

## **Cierre del capítulo**

En este capítulo se analizaron las principales decisiones de los organismos de aplicación ,y se expusieron los principales criterios utilizados para la asignación de ingresos y gastos ante las controversias encontradas. Se propusieron algunas soluciones prácticas para mejorar el procedimiento de fiscalización del impuesto y la seguridad jurídica entre fisco y contribuyente.

# CONCLUSION FINAL

## **Conclusión final**

El impuesto sobre los ingresos brutos representa el 75 por ciento de la recaudación de los impuestos provinciales, suficiente razón para reparar en sus mecanismos de liquidación e ingreso a las arcas fiscales.

El Convenio Multilateral es un sistema de liquidación del impuesto en cuestión, que se utiliza cuando el contribuyente ejerce actividad en más de una jurisdicción, resolviendo la dificultad de asignación de la base imponible entre las mismas, a través del cálculo de un coeficiente unificado que refleja la proporción de actividad de cada jurisdicción respecto del total, dividiendo el impuesto entre las distintas provincias, aunque su generación derive de un proceso único e inescindible.

Este coeficiente se calcula asignando la misma importancia en la representación de la capacidad contributiva derivada en el ejercicio de la actividad a ingresos y gastos, los dos grandes conceptos dinámicos por los que pasa la vida de la empresa.

Si bien el texto del Convenio Multilateral y las resoluciones e interpretaciones de los organismos de aplicación como la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria dan una pauta de cómo deben asignarse los ingresos y gastos para la determinación del coeficiente unificado, a lo largo de 40 años de aplicación aún siguen existiendo dudas en la práctica.

La discrepancia en la asignación de ingresos y gastos respecto de alguno de los fiscos involucrados, no solo genera ajuste tributario para la jurisdicción iniciadora de la fiscalización sino también para las otras, porque la base imponible del tributo siempre se distribuye en forma integral y en dónde hay un exceso o defecto de atribución a una provincia existe un defecto o exceso en la otra u otras.

Estos ajustes y la inseguridad jurídica de los contribuyentes ante las soluciones dispares para la asignación de ingresos y gastos a la hora de distribuir la base imponible, revelan que el sistema funciona pero no sin excesivos costos administrativos a cargo de los particulares y falta de eficiencia en la administración tributaria de los fiscos, por exceso de trabajos innecesarios y en algunos casos sumamente caros.

La cuestión principal descripta, radica en que la potestad tributaria del impuesto es de cada provincia, pero la liquidación se encuentra centralizada en las oficinas del contribuyente. La seductora abstracción teórica de la matemática a la hora de la asignación integral de la base imponible, termina siendo una manta que cubre sin sobra a todas las provincias. Cuando una tira -porque considera que le corresponde más superficie- destapa a las otras irremediablemente.

Los posibles ajustes provenientes del particular modo de liquidación y fiscalización no salen a la luz y se resuelven al mismo tiempo, sino en distintos momentos y con infinidad de trámites ante administraciones cuanto menos innecesarios de acuerdo con el estado de la tecnología actual.

Es menester pensar en un sistema más seguro y ágil de respuesta. Para esto se proponen tres soluciones posibles para evitar la inseguridad jurídica y la atemporalidad de los diferentes ajustes:

- El establecimiento de un impuesto de similares características a nivel nacional, de forma que la distribución de la base imponible se realice mediante el mecanismo de la coparticipación federal o mediante índices regionales de actividad a valores constantes, directamente por parte del Estado Nacional hacia las provincias.
- La centralización definitiva de la fiscalización al contribuyente en los organismos de aplicación como la Comisión Arbitral. Esto generaría el incremento de

personal destinado a este organismo, pero la reducción correspondiente del personal en la administración provincial correspondiente. Los inconvenientes y ajustes serían automáticos y la solución de la interpretación de los problemas de distribución no estarían a cargo del contribuyente.

- Establecer un mecanismo automático de monitoreo de fiscalizaciones, de forma que cuando se inicie la revisión de un período fiscal las demás jurisdicciones posean 30 días para revisar lo actuado y defender sus intereses; de lo contrario operaría la prescripción de la acción para reclamar ese período fiscal.

En un sistema federal y de autonomía provincial como el nuestro, la coordinación de las administraciones tributarias no ha dado los resultados esperados con este impuesto que en su base es regresivo por no tener en cuenta la verdadera renta de cada contribuyente. Las provincias defienden sus recursos pero -en el caso del Convenio Multilateral- aún a costa de perjudicar la seguridad jurídica, su eficiencia administrativa y el costo administrativo tributario de los ciudadanos.

# BIBLIOGRAFIA

## **Bibliografía**

### **Doctrina**

Celdeiro, Ernesto C. y Otros (2017). *Convenio Multilateral, impuestos internos, Monotributo.*

Buenos Aires: Ed. Errepar.

Colegio de graduados en Ciencias Económicas (2010). *XL Jornadas tributarias ciudad de*

*Mar del Plata.*

Dalmasio, a; Amor, R. y Pereira, A.(1987). *Impuesto sobre los ingresos brutos y Convenio*

*Multilateral*". Buenos Aires: Ed. Tesis.

Forcada, Carlos A (2015). *El perfil constitucional del sustento territorial en un entorno de*

*economía digital.*

Gavelio, Luis A. (2014). *La determinación del coeficiente unificado (art. 2).* Buenos Aires:

Errepar.

Grenabuena, Silvia R. (2015). *Convenio Multilateral. Análisis. Legislación. Casos prácticos.*

Buenos Aires: Ed. Aplicación Tributaria.

Hernández Sampieri, R.; Fernández Collado, C; Baptista Lucio, P (2006). *Metodología de la*

*investigación.* México D.F.: Ed.McGraw-Hill.

Lenardón, Fernando R (2014). *La Comisión Arbitral y la inseguridad jurídica.* Buenos Aires:

Ed. Errepar.

Piano, Adriana (2014). *Convenio Multilateral. Asignación de ingresos: Régimen general y*

*regímenes especiales.* Buenos Aires: Ed. Errepar.

## **Legislación**

Código fiscal de la Ciudad de Buenos Aires.

Código fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

Convenio Multilateral del 18/08/1977

Protocolo adicional del Convenio Multilateral del 18/08/1977 de fecha 18/12/1980

Res (CA) 3/2017.

## **Jurisprudencia**

- **Administrativa**

Res. (CA) 4/94 (“M. Pontigliones SRL)

Res (CA) 1/95 (“Frigorífico Lamar SA)

Res CA 20/2000 (“Tyme S.A.)

Res(CA) 11/01 (“JRI Comercial S.R.L.”)

Res (CA) 4/03 (“South American Sports SA”)

Res (CA) 4/04 (“Valle Alto”)

Res (CA) 33/2005 (“Trainmet Ciccone Servicios (TSA)”).

Res (CA) 1/2006 ratificada por Res (CP) 13/2007 (“Red Link S.A”)

Res (CA) 3/2012 (“Disal S.A. c/Municipalidad de Marcos Juárez”)

Res (CP) 2/85 (“Iriarte y Cía. SCS”)

Res. 3/08 (CP) (“Carvalan Goñi, Carlos Augusto”)

Res (CP) 41/2015 (“Fiat Auto Argentina SA”)

- **Judicial**

Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Gasnor S.A. y otros c/ Salta, Provincia de y otro s/

Acción declarativa de certeza”. Recuperado el 19/05/2017 de:

[http://www.saij.gob.ar/corte-suprema-justicia-nacion-federal-ciudad-autonoma-](http://www.saij.gob.ar/corte-suprema-justicia-nacion-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-gasnor-sa-otros-salta-provincia-otro-accion-declarativa-certeza-fa15000202-2015-09-15/123456789-202-0005-1ots-eupmocsollaf)

[buenos-aires-gasnor-sa-otros-salta-provincia-otro-accion-declarativa-certeza-](http://www.saij.gob.ar/corte-suprema-justicia-nacion-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-gasnor-sa-otros-salta-provincia-otro-accion-declarativa-certeza-fa15000202-2015-09-15/123456789-202-0005-1ots-eupmocsollaf)

[fa15000202-2015-09-15/123456789-202-0005-1ots-eupmocsollaf](http://www.saij.gob.ar/corte-suprema-justicia-nacion-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-gasnor-sa-otros-salta-provincia-otro-accion-declarativa-certeza-fa15000202-2015-09-15/123456789-202-0005-1ots-eupmocsollaf)

Corte Suprema de Justicia de la Nación: “Argencard S.A. c/ Chubut, Provincia del y otro s/

acción declarativa”. Recuperado el 19/05/2017 de:

[http://www.revistarap.com.ar/Derecho/constitucional\\_e\\_internacional/accion\\_declarat](http://www.revistarap.com.ar/Derecho/constitucional_e_internacional/accion_declarativa_de_certeza/1cnt0004032341000.html)

[iva\\_de\\_certeza/1cnt0004032341000.html](http://www.revistarap.com.ar/Derecho/constitucional_e_internacional/accion_declarativa_de_certeza/1cnt0004032341000.html)

Tribunal Fiscal de Apelaciones de Buenos Aires. “Nidera S.A. - expediente número 2360-

0131469 – Recurso de apelación”. Registrado bajo el número 3491-Sala III (Sentencia

de fecha 27/09/2016.