

UNIVERSIDAD EMPRESARIAL SIGLO 21

**Seminario final de la carrera de
Contador Público**



Proyecto de Investigación Aplicada

**“Convenio Multilateral: Armonización
del marco normativo de aplicación del
impuesto sobre los ingresos brutos.”**

Autor: Rolón Soto, Diego Edmundo

-2011-

Resumen:

El presente proyecto de investigación aplicada tiene como objetivo plantear las distintas controversias derivadas de la aplicación del Convenio Multilateral suscripto por las provincias argentinas en el año 1977 y fundamentar la necesidad de armonización e integración del marco normativo vigente. El impuesto sobre los ingresos brutos, como elemento fundamental del Convenio Multilateral, abarca una porción vital en los presupuestos provinciales y a su vez, en las últimas décadas, se ha producido un incremento considerable de litigios elevados a las comisiones Arbitral y Plenaria como consecuencia de la aplicación de este mecanismo de distribución de la materia imponible. Este escenario constituye el fundamento del presente Trabajo Final de Graduación. Como puntos vectores de la investigación se destacan: El ámbito de aplicación del Convenio Multilateral, los gastos computables y no computables, la atribución de ingresos y gastos en el marco del régimen general, el sustento territorial y la aplicación del protocolo adicional. Se propone la recopilación y el análisis de la normativa vigente, la jurisprudencia, las distintas opiniones doctrinarias y de especialistas en materia fiscal, a fin de concluir en propuestas que contribuyan al objetivo de armonización y coordinación del mencionado convenio interjurisdiccional.

Abstract:

This applied research project aims to establish the various disputes arising from the implementation of the Multilateral Agreement signed by the Argentine provinces in 1977 and support the need for harmonization and integration of the existing framework. The gross income tax, as a fundamental element of the Multilateral Agreement covers a vital part in provincial budgets and in turn, in recent decades, there has been a considerable increase to elevated litigation arbitration commissions and plenary following the application of this mechanism the taxable distribution. This scenario is the basis of this Final Graduation. As backers of research points are: The scope of the Multilateral Agreement, eligible costs and not computable, the allocation of income and expenses under the general scheme, the territorial support and implementation of the additional protocol. We propose the collection and analysis of legislation, case law, and scholarly opinions different specialists in taxation, in order to conclude on proposals that contribute to the objective of harmonization and coordination of interjurisdictional agreement mentioned.

“Convenio Multilateral: Armonización del marco normativo de aplicación del impuesto sobre los ingresos brutos.”



ÍNDICE.

1. INTRODUCCIÓN.....	8
2. JUSTIFICACIÓN	11
3. OBJETIVOS.....	14
3.1 OBJETIVOS GENERALES	14
3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	14
4. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA.....	15
4.1 DELIMITACIÓN DEL MARCO TEÓRICO	15
4.2 ELCONVENIO MULTILATERAL.....	15
4.2.1. ÁMBITO DE APLICACIÓN (CONVENIO SUJETO Y CONVENIO ACTIVIDAD)	16
4.2.2 GASTOS COMPUTABLES Y NO COMPUTABLES.....	17
4.2.3 DISTRIBUCIÓN DE INGRESOS Y GASTOS.....	18
4.2.4 EL SUSTENTO TERRITORIAL	19
4.2.5 EL ARTÍCULO 27: LA REALIDAD ECONÓMICA DE LOS HECHOS.....	21
4.2.6 LOS ORGANISMOS DE APLICACIÓN DEL CONVENIO	22
4.2.7 LAS RESOLUCIONES GENERALES Y LAS APLICABLES A CASOS CONCRETOS.....	22
4.2.8 EL PROTOCOLO ADICIONAL.....	23
4.2.9 RESUMEN DEL RÉGIMEN GENERAL	24
4.3 INTEGRACIÓN CONCEPTUAL	25
5. METODOLOGÍA	27
5.1 ESQUEMA DE INVESTIGACIÓN	27
5.2. PROCEDIMIENTO METODOLÓGICO	27
5.2.1. CRITERIO MUESTRAL.....	27
5.2.2. RECOLECCIÓN DE DATOS	27
6. DESARROLLO	29
6.1. LA PRIMERA DICOTOMÍA	29
6.2. CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DE INGRESOS Y GASTOS	30
6.2.1.EL DOMICILIO DEL ADQUIRENTE.....	31
6.2.2. LOS GASTOS DE COMPRAS DE MERCADERÍAS. CASO LIBETAD.....	36
6.2.3. LAS VENTAS DE MOSTRADOR.....	37
6.3. EL PROTOCOLO ADICIONAL: CASOS ARGENCARD S.A. Y HONDA MOTOR DE ARGENTINA S.A.....	38-39
6.4. ANÁLISIS DEL RELEVAMIENTO MEDIANTE CUESTIONARIOS.....	39
6.5. ANÁLISIS DE LA ENTREVISTA AL CR. JUAN CARLOS CUELLO.....	40
7. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS.....	42
7.1. CONCLUSIONES EN BASE A LOS OBJETIVOS PLANTEADOS.....	43
7.2.ALTERNATIVAS QUE FORTALEZCAN EL PRINCIPAL OBJETIVO DEL CONVENIO MULTILATERAL.....	43

8.PROPUESTA LEGISLATIVA.....	45
8.1 RESOLUCIÓN GENERAL (C.A) ----/2012.....	45
8.2 RESOLUCIÓN GENERAL (C.A) ----/2012.....	47
8.3 RESOLUCIÓN GENERAL (C.A) ----/2012.....	48
9.BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES.....	50
10.ANEXO. CUESTIONARIOS. ENTREVISTA.....	53

Ficha Biblioteca:

GOÑI, Bulit Enrique. Edición Depalma 1992. "Convenio Multilateral: Distribución de los Ingresos Brutos"

BELSUNCE, Horacio y DIAZ, Vicente Oscar. Edición Errepar 2010. "Historia de la Tributación Argentina (1810 – 2010) de la ASOCIACION ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES.

ALTHABE, Mario E. y SANELLI, Alejandra P. Edición La Ley 2001. "El Convenio Multilateral".

BAVERA, Josefina y VANNEY, Carlos F. 5ta Edición Errepar. "Convenio Multilateral" Colección Práctica.

SAMPIERI HERNANDEZ, Roberto. Edición Mc. Graw – Hill 1991. "Metodología de la investigación"

RECIA DE LA HORRA, Clara. Doctrina Judicial Tributaria comentada.

FERULLO Claudio, GRECCHI Ana María y VITTA, José María. Impuestos sobre los Ingresos Brutos. Asimetrías que deben eliminarse.

Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Convenio Multilateral y protocolo adicional. Año 1977.

KARABEN, Raúl E. y HALLEY CABRERA, Luis M. 1ra edición Errepar. "El convenio multilateral del impuestos sobre los ingresos brutos – Análisis crítico" Colección biblioteca profesional y empresaria.

1. INTRODUCCIÓN.

Los numerosos tipos y formas de tributos que rigieron en nuestro continente durante la conquista y la época de dominación hispánica, respondían a la necesidad fiscal inmediata, a satisfacer las necesidades económicas de los Reyes, de la manera más práctica y fácil posible, sin reparar en sus consecuencias posteriores.¹

Una característica común entre los tributos anteriores al año 1810, es que en su mayoría, fueron trasplantados de Castilla a América, entre ellos²:

- El almojarifazgo: De origen árabe, era un tributo de carácter aduanero, pagado en relación a las mercancías que salían o entraban al territorio. Alrededor del quince por ciento (15%) del valor de las mercancías.
- El diezmo: Consistía en una décima parte del producto de las exportaciones de carácter agropecuario. Tributo percibido por la corona de Castilla desde el año 1500.
- La mesada eclesiástica: Tributo pagado por quienes asumían cargos u oficios eclesiásticos.
- La media anata: Tributo consistente en la mitad de la renta obtenida el primer año (salarios, derechos y emolumentos) por la concesión de todas las mercedes, títulos, empleos y oficios que no fueran de carácter eclesiástico que otorgaban las autoridades.
- La venta de papel sellado: Consistía en la venta de folios especiales necesarios para realizar ciertos trámites por un precio que incluía el tributo.
- El real tributo: Constituía una capitación, pagado en razón de cinco (5) pesos por cada medio año.
- La alcabala: Consistía en un tributo sobre las ventas de ciertos productos y varió entre el dos por ciento (2%) y el seis por ciento (6%) de su valor. Este tributo tuvo implicancias deplorables entre el siglo XV y el XVIII, puesto que las sucesivas transacciones eran alcanzadas, por su paso por las diversas

¹BELSUNCE, Horacio y DIAZ, Vicente Oscar. Edición Errepar 2010. "Historia de la Tributación Argentina (1810 – 2010) de la ASOCIACION ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES. Página 14.

²BELSUNCE, Horacio y DIAZ, Vicente Oscar. Edición Errepar 2010. "Historia de la Tributación Argentina (1810 – 2010) de la ASOCIACION ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES. Páginas 30 a 37.

jurisdicciones hasta el punto en que era consumida la mercancía. Incluso se le atribuyo parte de la cusa de la destrucción de la economía y el comercio del siglo XVIII.

Cabe destacar que este último tributo guarda una gran similitud con el principal impuesto administrado actualmente por las provincias argentinas, aunque la analogía no resulte muy alentadora, se trata del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El actual impuesto sobre los ingresos brutos sienta sus bases en el año 1948 cuando la provincia de Buenos Aires instituye en su código fiscal el impuesto a las actividades Lucrativas, inspirado en el impuesto al comercio e industrias vigente en aquel momento³. Posteriormente, este impuesto fue incorporado por las demás jurisdicciones.

Desde aquel momento, la administración tributaria se vio inmersa en la necesidad de convenir un mecanismo que evitara la superposición tributaria en contribuyentes que desarrollaran actividades interjurisdiccionales y bajo este escenario, nace el Convenio Bilateral celebrado en el año 1953 entre la provincia de Buenos Aires y la Ciudad autónoma de Buenos Aires el cual se convertiría a lo largo del mismo año en un Convenio Multilateral integrado por la mayoría de las provincias argentinas y posteriormente por la totalidad de las mismas.

Finalmente, en el año 1977, después de haber subsistido este impuesto a pesar de las intenciones del gobierno nacional respecto de su derogación en el año 1974⁴ con la inserción del IVA a nuestro sistema tributario y habiendo mutado en varias ocasiones en cuanto a su denominación, queda establecido el texto con las normas vigentes del Convenio Multilateral.

Este acuerdo constituye nada menos que un referente de los principios del Estado Federal donde debe primar el concepto de equidad y justicia entre las provincias de la Nación. Por lo tanto, el hecho de velar contra el exceso de carga tributaria para contribuyentes que desarrollen sus actividades en más de una jurisdicción, significa que cada contribuyente podrá optar por trascender los límites de su provincia sin que signifique incurrir en una mayor carga fiscal y así contar con un Estado libre de barreras internas y con oportunidades interjurisdiccionales equitativas.

³BELSUNCE, Horacio y DIAZ, Vicente Oscar. Edición Errepar 2010. "Historia de la Tributación Argentina (1810 – 2010) de la ASOCIACION ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES. Página 497.

⁴ FERULLO Claudio, GRECCHI Ana María y VITTA, José María. Impuestos sobre los Ingresos Brutos. Asimetrías que deben eliminarse. Página 5

Por otro lado, como expresa Bulit Goñi⁵, *por más bueno que fuera el convenio y a pesar del esmero de sus correctores, no podría lidiar contra las desigualdades de nuestra realidad federal, ya que dependen de factores extraños al Convenio*. Visto de este modo, la existencia del acuerdo de 1977 tiene la oportunidad de armonizar y coordinar a través de sus normas y potestades, la aplicación del tributo de mayor relevancia a nivel provincial de manera tal que signifique un voto en contra a la problemática del federalismo actual.

En respuesta a la función principal del convenio, Dino Jarach ha dicho: “que no solo evitó las dobles imposiciones sino que se asignó también un límite al ejercicio del Poder Fiscal de cada jurisdicción cuando la actividad productiva de los Ingresos Brutos no se ejerciese totalmente en ella, distribuyendo la base imponible entre las jurisdicciones con el objetivo inmediato de armonizar el ámbito territorial del impuesto con el de su efectiva incidencia sobre la materia gravada”.⁶

El presente trabajo tratará de abordar los principales y más discutidos temas que derivan de la aplicación de este convenio a fin de encontrar sus causas y, evaluar opiniones y alternativas que contribuyan a la función de coordinación y armonización que reposa en este emblemático acuerdo hace más de treinta años.

⁵GOÑI, Bulit Enrique. Edición Depalma 1992. “Convenio Multilateral: Distribución de los Ingresos Brutos” Pagina 91.

⁶ RECIA DE LA HORRA, Clara. Doctrina Judicial Tributaria comentada. Página 7 y 8.

2. JUSTIFICACIÓN.

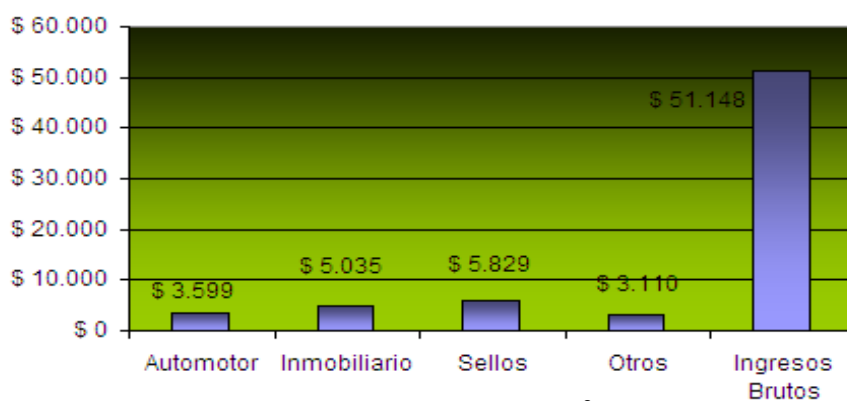
Convenio Multilateral: Armonización del marco normativo de aplicación del impuesto sobre los ingresos brutos.”

En el presente trabajo se optó por un Proyecto de Investigación Académica (PIA), que se basa en desarrollar un análisis en el marco del Convenio Multilateral para abordar la problemática de su aplicación. Habiendo optado por el tipo de trabajo a realizar, se ha seleccionado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos puntualmente desde la situación de los contribuyentes que tributan el mencionado impuesto bajo el régimen general vigente en el texto del convenio multilateral de 1977.

El impuesto sobre los ingresos brutos es un impuesto provincial que, como su denominación actual lo indica, grava los ingresos brutos de los contribuyentes definidos como el valor o monto total -en valores monetarios, en especie o en servicios- devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas.⁷

Este impuesto representa el recurso tributario de mayor importancia dentro de las administraciones provinciales tal como lo refleja el siguiente gráfico:

Composicion de recursos Provinciales
En millones de Pesos - Acumulado al 12/2010



Fuente: Web Ministerio de Finanzas de la Nación.⁸

⁷ Artículo 159 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

⁸ http://www2.mecon.gov.ar/hacienda/dncfp/provincial/recursos/informes_coyuntura/TOP/acum_2trim_2009_2010.pdf

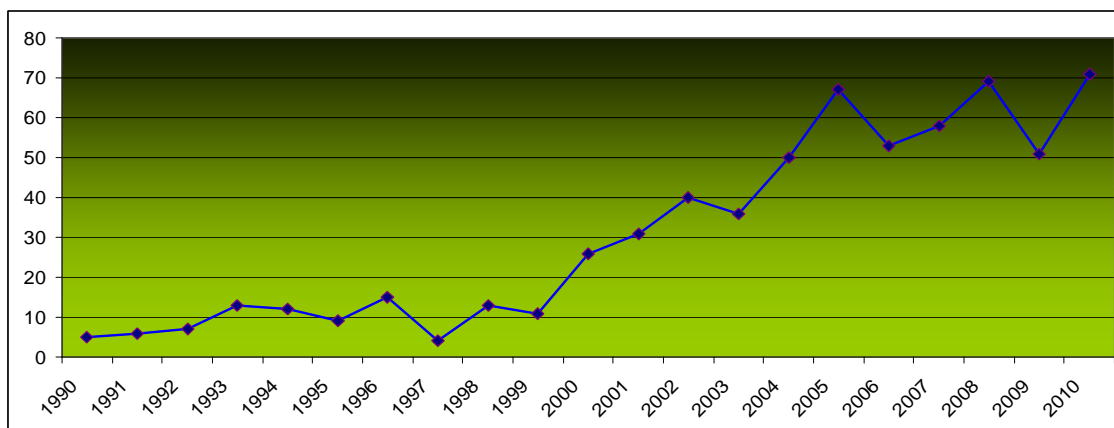
El Convenio Multilateral es un mecanismo de distribución de ingresos creado con la finalidad de evitar múltiples cargas tributarias para los contribuyentes que desarrollen actividades en dos o más jurisdicciones. Este convenio, si bien está formado por treinta y seis (36) artículos, en solo cuatro (4) de ellos (del 2do al 5to) define la forma en que un contribuyente que tributa bajo su régimen general, distribuirá sus ingresos entre las provincias a los fines de determinar el gravamen.

A cargo de su correcta aplicación se encuentran la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, integradas por representantes de las jurisdicciones suscriptoras, que son responsables de coordinar mecanismos de protocolo adicional, dirimir controversias entre fiscos y contribuyentes derivados de la aplicación de las normas del Convenio, así como también, de emitir resoluciones interpretativas que esclarezcan aspectos puntuales inherentes a la aplicación del Convenio.

A lo largo de los años, se han emitidos numerosas resoluciones concretas por parte de las comisiones que funcionan como vectores de la aplicación del convenio, cuyo texto permanece inmutable. Asimismo, eventualmente se emiten resoluciones interpretativas sobre algunos temas puntuales. Esto ha llevado a los contribuyentes a no disponer de un marco normativo sólido para asignar sus ingresos, puesto que las resoluciones concretas varían según el caso puntual bajo análisis y el texto del convenio no se ha modificado en virtud de los distintos casos que fueron objeto de controversias.

En los siguientes gráficos se pueden observar las numerosas causas resueltas por los organismos de aplicación del convenio y su evolución en las últimas décadas.

Casos concretos resueltos por la Comisión Arbitral en las últimas décadas:

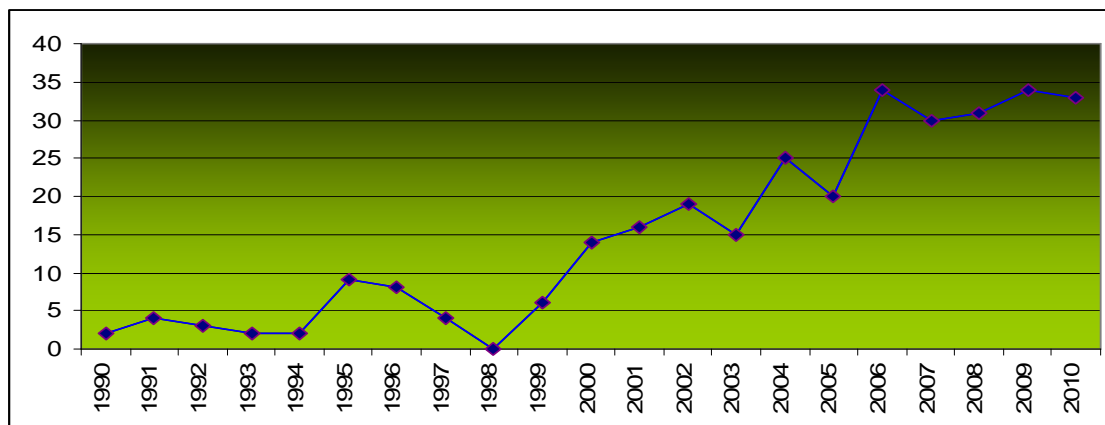


Fuente: Portal de la comisión arbitral.⁹

⁹ www.Comarb.gov.ar

Una vez emitida la resolución concreta de la comisión Arbitral, resulta procedente elevar el caso a la comisión plenaria para su revisión y resolución final.

Casos concretos resueltos por la Comisión Plenaria en las últimas décadas:



Fuente: Portal de la comisión arbitral.¹⁰

A partir de lo observado, se percibe un acentuado incremento de casos controvertidos elevados a resolución de las comisiones. Para la década del noventa (90) tuvieron lugar un promedio de diez (10) resoluciones de la Comisión Arbitral por año mientras que en la última década se ha mantenido un promedio de cincuenta (50) resoluciones por año de dicho organismo.

En virtud de lo analizado precedentemente surge la necesidad de encontrar las causas que invocan las resoluciones en la última década y como ha afectado el paso del tiempo a la aplicación del texto del convenio de 1977. Considerando el marco normativo vigente y la complejidad de las operaciones actuales. ¿Se cumple con los propósitos de armonizar y coordinar el mecanismo de distribución de ingresos establecido?

¹⁰ www.Comarb.gov.ar

3. OBJETIVOS.

3.1 Objetivo General:

Fundamentar la necesidad de una armonización e integración de la normativa del Convenio Multilateral.

3.2 Objetivos específicos:

- Plantear las distintas controversias que originan las normas que rigen la aplicación del impuesto sobre los ingresos brutos en las distintas provincias.
- Plantear y fundamentar la necesidad de unificar los criterios de asignación de ingresos y gastos a los fines de la determinación del coeficiente unificado.
- Formular alternativas que fortalezcan el principal objetivo del Convenio Multilateral.

4. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA.

4.1 Delimitación del marco teórico

Es necesario definir como marco teórico del presente trabajo las normas del Convenio Multilateral de 1977, el protocolo adicional de 1977 y las resoluciones generales y concretas de las comisiones Arbitral y Plenaria inherentes a cuestiones puntuales de aplicación del Convenio que serán analizadas. Por otro lado, se propone la interacción con opiniones de prestigiosos doctrinarios y artículos de editoriales líderes en materia tributaria.

Las normas del Convenio Multilateral se dividen en nueve (9) títulos:

1. Ámbito de aplicación del convenio
2. Régimen de distribución de ingresos régimen general
3. Regímenes especiales
4. Iniciación y cese de actividades
5. Organismos de aplicación
6. De la comisión plenaria
7. De la comisión Arbitral
8. Disposiciones varias
9. Disposición Transitoria

Puntualmente los títulos 3, 4, y 9 no serán tratados en este trabajo, estableciendo los títulos 1 y 2 como los centrales para el desarrollo de los temas a profundizar.

4.2 El Convenio Multilateral:

Instrumento suscripto por la municipalidad de Capital Federal (actualmente el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) y las provincias que “se propuso fundamentalmente coordinar y armonizar el ejercicio de poderes tributarios autónomos, con el objeto de lograr uno de los principios más importantes en un Estado Federal”¹¹.

Históricamente, se han suscripto tres (3) convenios previos al vigente en los siguientes periodos:

- Convenio de 1953: vigente desde el año 1954 al año 1959.

¹¹GOÑI, Bulit Enrique. Edición Depalma 1992. “Convenio Multilateral: Distribución de los Ingresos Brutos” página 19.

- Convenio de 1960: vigente desde el año 1960 al año 1964.
- Convenio de 1964: vigente desde el año 1964 al año 1977.

Finalmente en agosto de 1977, comienza a regir el Convenio Multilateral que se perpetuaría en nuestro sistema tributario hasta la actualidad.

A los fines de manifestar el propósito de este instrumento es necesario remitirse al texto no vigente del Convenio Multilateral redactado en la ciudad de Córdoba en el año 1988. Si bien no ha sido suscripto por la totalidad de las jurisdicciones, expresa en forma muy clara el espíritu del convenio en su primer artículo: .."El presente convenio tiene por objeto evitar la superposición de impuestos locales sobre los ingresos brutos, cuando un mismo contribuyente ejerza una actividad gravable en más de una jurisdicción a través de un proceso único, inescindible y económicamente inseparable, de forma tal que esas jurisdicciones pudieran pretender gravar la misma materia imponible total" ¹²

4.2.1. Ámbito de Aplicación del convenio:

De la redacción del artículo 1 del Convenio, se exponen las características que las actividades de los contribuyentes deben cumplir a fin de ser alcanzadas por la normativa de este acuerdo.

Actividades alcanzadas:

- Ejercidas por un contribuyente, por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, mandatarios, comisionistas, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia.
- En dos o más jurisdicciones.
- Sus ingresos brutos provienen de un proceso único económicamente inseparable.

Estas actividades deben atribuirse en forma conjunta a todas las jurisdicciones siempre y cuando: Se hayan realizado gastos computables o no, vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente.

Respecto a este primer artículo, surgen dos teorías¹³:

- Teoría de la unicidad económica o CONVENIO ACTIVIDAD: Establece que si un contribuyente desarrolla una actividad alcanzada por el régimen general del

¹²GOÑI, Bulit Enrique. Edición Depalma 1992. "Convenio Multilateral: Distribución de los Ingresos Brutos" página 29

¹³BAVERA, Josefina y VANNEY, Carlos F. 5ta Edición Errepar. "Convenio Multilateral" Colección Práctica

convenio y otras que no están comprendidas en el mencionado régimen, siendo económicamente separables, solo deberá distribuir aquella actividad comprendida en el régimen.

- Teoría de la unicidad jurídica o CONVENIO SUJETO: Esta teoría sostiene que si un sujeto que lleva a cabo varias actividades y se ve encuadrado por alguna de ellas en el artículo 1 del convenio, necesariamente deberá dar igual tratamiento a las demás actividades, distribuyendo los ingresos derivados de las mismas según lo establecen las normas del Convenio Multilateral. Es decir, el régimen general del Convenio Multilateral se aplica a la totalidad de las actividades desarrolladas por el contribuyente.

Ambas teorías serán analizadas en el apartado 6.1.1 del presente trabajo.

4.2.2. Los gastos computables o No computables:

Esta clasificación obedece a lo establecido en el artículo 3 que incluye a aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad.

Entre los computables se detallan los siguientes:

- Sueldos, jornales y toda otra remuneración.
- Combustibles y fuerza motriz.
- Reparaciones y conservación.
- Alquileres
- Primas de seguro
- En general todo gasto de compra, administración y comercialización, etcétera.
- Amortizaciones admitidas por el impuesto a las ganancias.

Asimismo, el artículo 3 del convenio, expone taxativamente aquellos gastos no computables a los fines de la determinación del coeficiente de gastos, estos son:

- 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.
- El costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización.

- Gastos de propaganda y publicidad.
- Los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etcétera).
- Los intereses.
- Los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial.

En términos generales, los gastos computables son aquellos que permiten vislumbrar la magnitud de la actividad que desarrolla el contribuyente en una determinada jurisdicción. Por lo tanto y en términos generales, los gastos que no revisten el carácter de computables no se originan en el desarrollo de la actividad del contribuyente, o bien se originan en la actividad del sujeto pasivo del impuesto pero no son aptos para determinar la magnitud de la actividad desarrollada en una jurisdicción específica.

En adición, a través del dictado de resoluciones generales, la comisión arbitral ha considerado integran el listado de no computables, las diferencias de cambio¹⁴ (salvo para las operaciones de compra-venta de divisas), aquellos gastos asociados con ingresos por exportación¹⁵ y la imputación de gastos en concepto de deudores incobrables¹⁶.

4.2.3. Distribución de ingresos y gastos:

El régimen general: Comprende todas las actividades objeto del Convenio Multilateral que no se encuadren en los artículos del 6 al 13 del mismo. Este régimen se encuentra redactado en el artículo 2 del convenio y constituye el eje fundamental de esta investigación.

Según lo dispuesto en el artículo 2, los ingresos de las actividades de los contribuyentes se deben distribuir de la siguiente manera:

- El cincuenta por ciento (50%) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.
- El cincuenta por ciento (50%) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por

¹⁴ Resolución General (C.A) nº 02/2010.

¹⁵ Resolución General (C.A) nº 02/2010.

¹⁶ Resolución General (C.A) nº 05/2012.

intermedio de sucursales, agencia u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia.

Respecto a los ingresos de operaciones realizadas a través de correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, hoy los considerados medios electrónicos, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.

Respecto al modo de cálculo establecido por el artículo 2, se propone el siguiente ejemplo:

Jurisdicción 1 (J1) Gastos \$ 600 Ingresos \$3.600

Jurisdicción 2 (J2) Gastos \$ 900 Ingresos \$ 2.500

Total de gastos a nivel país \$ 1.500 Total de Ingresos Brutos a nivel país \$ 6.100

Coeficiente de gasto J1: $600/1.500 = 0,4000$ Por lo tanto J2 = 0,6000

Coeficiente de ingresos J1: $3.600/6.100 = 0,5902$ Por lo tanto J2=0,4098

Entonces, el coeficiente aplicable para cada jurisdicción estaría formado, según el artículo 2 del convenio, de la siguiente manera:

$$J1 = (0,4000 + 0,5902)/2 = 0,4950$$

$$J2 = (0,6000 + 0,4098)/2 = 0,5050$$

Esto significa que el contribuyente tributara por el 49,5% de sus ingresos brutos en la Jurisdicción 1 y el 50,5% en la Jurisdicción 2.

Dejando de lado el aspecto técnico-matemático del asunto, lo que no especifica el artículo segundo del convenio es como determinar que ingresos “proviene” de una u otra jurisdicción. Lo que sí queda aclarado es que cuando se trate de operaciones referidas en el último párrafo del artículo uno (1), en adelante denominadas operaciones “entre ausentes” deben atribuirse a la jurisdicción del domicilio del adquirente o prestatario. Esto trae aparejado un abanico de criterios en cuanto a cómo definir de qué jurisdicción provienen los ingresos, lo cuales se abordaran más adelante en el presente trabajo.

4.2.4. Sustento territorial:

Este concepto funciona como un nexo mínimo indispensable para que una jurisdicción pueda justificar la atribución de una parte de la base imponible del contribuyente. Se

reconoce al sustento territorial como único criterio de atribución de potestad tributaria.¹⁷

A los fines del análisis de este concepto, se propone una desagregación del último párrafo del artículo 1 del Convenio¹⁸:

- Gastos, de cualquier naturaleza: significa un desplazamiento efectivo hacia la jurisdicción del presunto cliente a fin de captar ingresos.
- Aun cuando estos sean no computables: se intenta evitar una limitación al sustento por parte del artículo 3.
- Pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción: Lógicamente debe estar directamente relacionado a la actividad cuya atribución de ingresos se trata.

Entonces, cualquier gasto de cualquier naturaleza, aun cuando este resulte no computable según el artículo 3 del Convenio y siempre que esté vinculado a la actividad que el contribuyente desarrolla en más de una jurisdicción, resultará suficiente para otorgar sustento territorial en la jurisdicción que soporte dicho gasto.

Si bien parece acotada la redacción del artículo para el lado de los ingresos, en el artículo 3 y 4 del CM se especifican algunas cuestiones respecto a los gastos. Como se ha desarrollado anteriormente el artículo 3 define los gastos que se deben considerar a los fines de la determinación del coeficiente y aquellos que resultan no computables. Adicionalmente el artículo 4, hace referencia a lo siguiente:

- Concepto de gasto efectivamente soportado por una jurisdicción: Cuando el gasto tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle, aun cuando la erogación que él representa se efectúe en otra. Ej. Sueldo y jornales, se atribuyen a lugar donde se prestan los servicios.
- Aquellos que no pueden ser distribuidos con certeza, se distribuirán mediante estimación debidamente justificada.
- Los gastos de transportes: se distribuirán en partes iguales entre las jurisdicciones de origen y destino.

¹⁷KARABEN, Raúl E. y HALLEY CABRERA, Luis M. 1ra edición Errepar. “El convenio multilateral del impuestos sobre los ingresos brutos – Análisis crítico” Página 41.

¹⁸GOÑI, Bulit Enrique. Edición Depalma 1992. “Convenio Multilateral: Distribución de los Ingresos Brutos” página 43.

- Gastos de escasa significación: Se distribuyen siguiendo la misma proporción que los demás.

Adicionalmente, la resolución 02/2010, contempla cuestiones complementarias a la asignación de gastos y establece¹⁹:

- Gastos de escasa significación: estos gastos no pueden superar el 10 % del total de gastos computables del periodo y cada uno individualmente no representar más del 20% del citado porcentaje.
- Gastos de transporte: Se deberán distribuir en partes iguales, como lo establece el artículo 4, teniendo en cuenta cada operación.
- Amortizaciones de bienes de uso: Se deben asignar proporcional y exclusivamente a las jurisdicciones donde se utilicen dichos bienes.
- Las transacciones efectuadas por internet: Cuando la transacción se realice por internet o sistemas similares, se entenderá que el vendedor ha efectuado gastos en la jurisdicción del comprador o locatario.

4.2.5. El artículo 27: La realidad económica.

El artículo 27 del Convenio, establece que a los fines de la atribución de ingresos y gastos, se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen²⁰. Respecto a este artículo, es importante destacar que el texto del convenio redactado en la provincia de Córdoba en 1988, le otorgaba un papel de mayor relevancia dentro de cuerpo normativo. La diferencia principal es que agrega que se atenderá “principalmente” la realidad económica y no solo para la distribución de ingresos y gastos, sino que también para “la recta interpretación y aplicación de sus disposiciones”.²¹ Respecto a la significación económica como método de interpretación del sentido o alcance de las normas, cabe destacar que constituye un recurso especial, y no debe primar por sobre el sentido que surge de la letra de las mismas. Como expresa el Dr. Dino Jarach *“hay quien dijo que en materia tributaria las leyes se interpretan económicamente y no jurídicamente, esta aseveración es un verdadero desatino, porque las leyes tributarias, como todas las demás, siempre se interpretan jurídicamente, además, la consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, es un criterio jurídico que sugiere al intérprete*

¹⁹ Resolución General (C.A) nº 02/2010. Artículos 12, 13, 15 y 16.

²⁰ Texto del Convenio Multilateral de 1977. Artículo 27.

²¹ GOÑI, Bulit Enrique. Edición Depalma 1992. “Convenio Multilateral: Distribución de los Ingresos Brutos” pagina 48.

tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en la normas materiales".²²

4.2.6. Organismos de aplicación del Convenio

La Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria son organismos encargados de la correcta aplicación del Convenio Multilateral, tal como lo establece su artículo 15. Las funciones inherentes a cada comisión, se encuentran detalladas en el artículo 24 de texto del Convenio.

La Comisión Arbitral tiene entre sus funciones dictar resoluciones generales interpretativas de aplicación obligatoria por todas las jurisdicciones. También cumple la función de dictar resoluciones a casos concretos de aplicación del convenio cuando existan opiniones encontradas entre fiscos y contribuyentes. Para ambos tipos de resoluciones está garantizada la instancia de revisión de la Comisión Plenaria. Esta comisión, integrada por dos representantes de cada jurisdicción, tiene a cargo considerar los informes de la Comisión Arbitral y resolver con carácter definitivo los recursos de apelación interpuestas por los fiscos o contribuyentes ante una resolución de la comisión arbitral.

4.2.7. Las resoluciones Generales y las aplicables a casos concretos.

Las resoluciones generales se originan en la propia exteriorización de la competencia legislativa o reglamentaria de las comisiones y revisten un papel muy relevante en la investigación, puesto que constituyen un herramental de validez generalizada que puede atacar puntos de controversia con total eficacia. En ellas reposa el propósito de coordinar y armonizar la aplicación del convenio, como una suerte de modeladoras ante cambios en la complejidad de las operaciones de los contribuyentes.

En cambio, las resoluciones aplicables a casos concretos resultan de una determinación por parte de un fisco actuante realizada a un contribuyente cuyos criterios de aplicación de las normas pueden resultar contrapuestos. O bien, pueden surgir de consultas por parte del contribuyente a más de un fisco de los cuales reciba respuestas distintas entre sí. Estas resoluciones cumplen un papel de trasfondo muy importante, puesto que si bien solucionan discrepancias en casos particulares, también construyen tendencias en cuanto a la interpretación de la normativa. Por otro lado, quien defina un criterio en base a una resolución concreta, asume que el caso que dio origen a dicha resolución representa la realidad de sus operaciones por lo cual, ante actuaciones de los fiscos espera una resolución similar por parte de las comisiones. La

²² Jarach, Dino: "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" - Ed. Cangallo - Bs. As. - 1993 - pág. 401 y ss.

excesiva cantidad de resoluciones de los últimos años muestran que, en gran parte, esta lógica no resulta infalible.

4.2.8. El protocolo Adicional:

El Protocolo Adicional, suscripto junto con el convenio en 1977, es un mecanismo que trata de proteger el patrimonio de los contribuyentes en los casos en que el resultado de una fiscalización signifique un cambio de criterio al determinar los coeficientes. Por lo tanto el contribuyente habrá ingresado menos impuesto a alguna/s jurisdicción/es y en exceso a otra/s.

El mecanismo del protocolo adicional prevé que el contribuyente no debe ingresar el impuesto a la provincia que recibió menos puesto que ya realizó la erogación en otra provincia, entonces lo que propone es que las provincias que recibieron de más transfieran los fondos a las provincias que recibieron de menos el impuesto.

Actualmente, la aplicación de este mecanismo se puede clasificar en dos (2) partes²³:

- De los fiscos²⁴: Establece que una vez que la determinación del fisco, a causa de una eventual discrepancia con la interpretación del contribuyente fiscalizado, se encuentre en firme, este debe informar dentro de los quince (15) días hábiles a las demás jurisdicciones. Luego, las jurisdicciones deben consentir o no, dentro de los treinta (30) días hábiles, la determinación del fisco actuante. En caso de disentir, se eleva el caso a la Comisión Arbitral quien debe expedirse dentro de los sesenta (60) días posteriores a la presentación por parte de los fiscos, pudiendo apelar la resolución ante la Comisión Plenaria. En caso de declararse procedente la determinación inicial del fisco actuante, se debe notificar al contribuyente para que acuda a la administración del fisco al que se ingreso el impuesto que reclama el organismo recaudador que inició la inspección a fin de que se emita un documento de crédito a favor del último. Cuando el fisco actuante se haga del documento de crédito, se dará por cancelada la obligación tributaria.
- De los contribuyentes²⁵: En la oportunidad de la vista dentro del proceso de fiscalización, el contribuyente debe solicitar la aplicación del Protocolo y notificar a los fiscos. Posteriormente debe demostrar ante la Comisión Arbitral que hubo divergencia de interpretación del Convenio Multilateral en lo que

²³ Se adhiere a la clasificación esbozada por Dr. Enrique L. Condorelli en su obra “Las vías judiciales para ejecutar el Protocolo Adicional”.

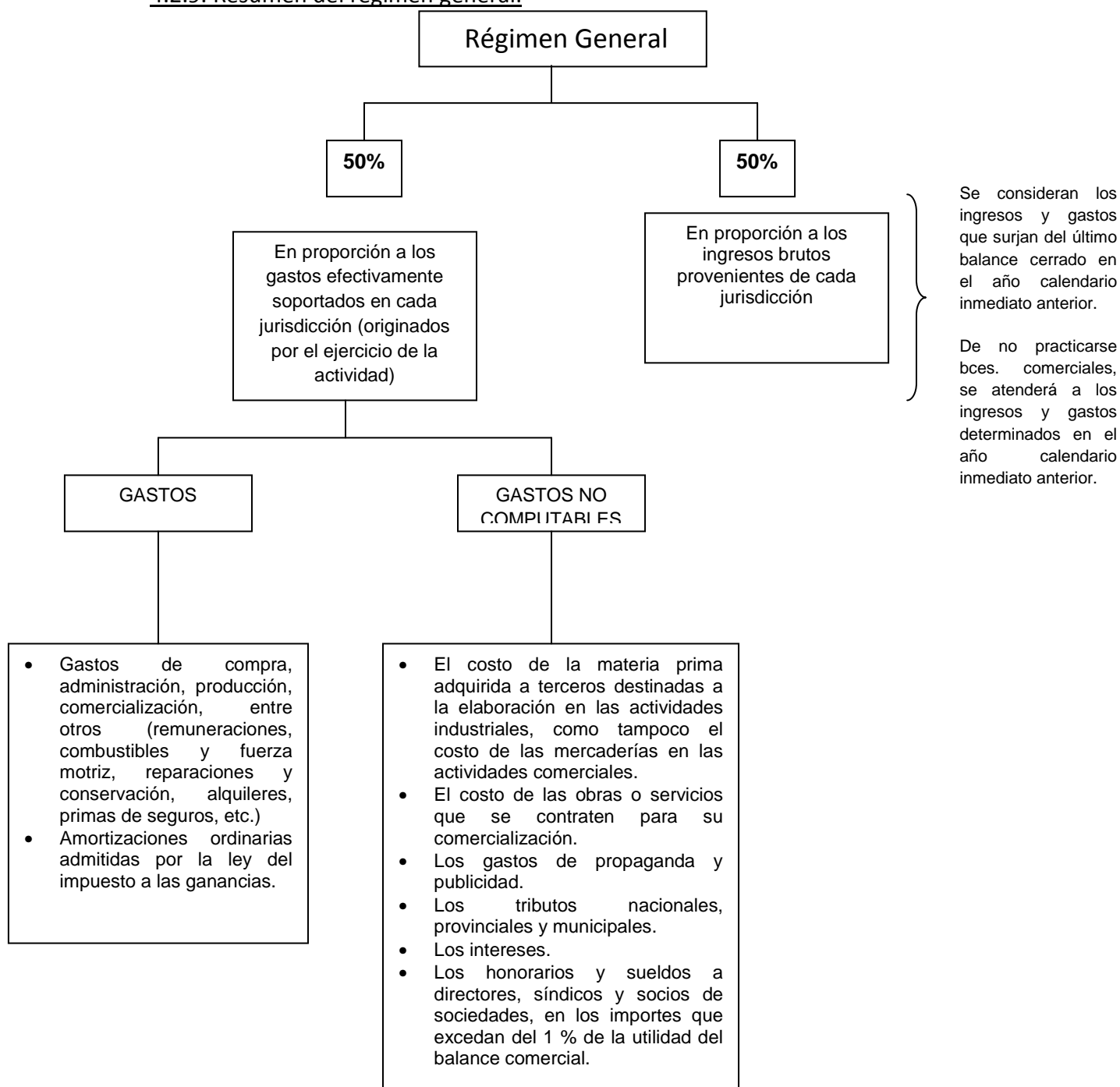
²⁴ Artículos 1 y 2 del Protocolo adicional de 1977.

²⁵ Resolución General (C.A) 02/2010. Artículos 32 al 39.

respecta a la determinación del coeficiente unificado entre las jurisdicciones interesadas y a su vez, que no incurrió en omisión de base imponible ni en algún régimen de regularización de deuda o moratoria. Una vez en firme la determinación de oficio en la sede local, el contribuyente informa a la Comisión Arbitral para que esta obligue el procedimiento de compensación entre fiscos de igual manera que se explicó en el punto anterior.

Este mecanismo, será profundizado en el apartado 6.3 de la página 38 del presente trabajo.

4.2.9. Resumen del régimen general:



4.3. Integración conceptual:

Una vez definidos los conceptos teóricos sobre los cuales se desarrollaran los objetivos propuestos y a modo de bosquejo de interacción entre los conceptos explicados, se puede plantear que existe una concepción básica de la aplicación del Convenio Multilateral que está dada por el texto suscripto en 1977. Por otro lado, se adicionan tendencias de aplicación del mismo producto de las resoluciones concretas y, del mismo modo, las resoluciones generales que especifican las formas de tratar algunos temas puntuales de aplicación general. La convivencia de estos tres (3) elementos produce que los contribuyentes se vean en la obligación de elegir criterios que luego pueden ser cuestionados por las provincias que elijan otro criterio en base a los mismos tres (3) elementos. Bajo este escenario se suman la doctrina tributaria que trata de analizar la normativa y dar una opinión de lo que *debería ser* y el protocolo adicional que establece un mecanismo para evitar perjuicios económicos al contribuyente que, en base a los elementos explicados, tomó una decisión que posteriormente fue cuestionada y ajustada económicamente por algún fisco provincial.

En resumen, se plantea un esquema donde existe una fuente de lineamientos para la aplicación del convenio integrada por el texto del mismo, la jurisprudencia (resoluciones) y la doctrina.

El contribuyente, a los fines de determinar los coeficientes anuales para distribuir los ingresos imponibles a las distintas jurisdicciones donde desarrolla su actividad, se basa en ciertos criterios según su interpretación de esa fuente normativa. Asimismo, las jurisdicciones podrán actuar en contra de los criterios aplicados por el contribuyente quien se verá sometido a un procedimiento de fiscalización ante el cual, el contribuyente ejercerá su derecho a elevar el caso para resolución por parte de las comisiones. En caso de no obtener una resolución positiva frente a su posición y en caso de que no resulte procedente el protocolo adicional, podrá solicitar a la provincia en la que, según la resolución de las comisiones, ingresó impuestos en exceso que devuelva el impuesto ingresado.

Entre las resoluciones, se pueden destacar los casos BAFS ARGENTINA S.A., MARITIMA CHALLACO S.R.L. , JRI COMERCIAL S.R.L, SANDVIK ARGENTINA S.A., ICI ARGENTINA S.A., ALUAR ALUMINIO ARGENTINO S.A.I.C, CAOLINERA PATAGONICA S.A, entre otros, que serán analizados en el punto 6.2 de la presente investigación y que exponen distintos criterios en materia de atribución de ingresos.

Respecto a la asignación de gastos, se analizará en el apartado 6.2, el caso Libertad S.A. donde se plantea la problemática de la computabilidad de los gastos de fletes y manipuleo por compras de mercaderías.

Asimismo, se incorpora el análisis de los casos resultados por el máximo tribunal referidos a ARGENCARD S.A. a fin de evaluar la aplicación del protocolo adicional.

5. METODOLOGIA

5.1. Esquema de investigación:

El trabajo presenta las características de una investigación descriptiva que, según H Sampieri²⁶, "...sirve para analizar cómo es y se manifiesta un fenómeno y sus componentes". En este caso, se tiene conocimientos del tema a tratar basados en la bibliografía y en la recopilación de datos de artículos y de disertaciones especialista en la materia.

Las distintas variables conceptuales fueron identificadas (Convenio, doctrina, resoluciones, criterios, contribuyentes) y se busca indagar en las maneras en que se vinculan entre si y el papel de las mismas en la problemática planteada respecto a la aplicación de las normas del Convenio Multilateral y su enfoque hacia la función de coordinación y armonización.

A fin de procurar la información requerida se utilizarán cuestionarios, entrevistas, recolección de artículos, materiales de seminarios abocados a la problemática

5.2. Procedimiento Metodológico:

5.2.1. Criterio muestral: La presente investigación será abordada dentro del marco del régimen general del convenio multilateral.

5.2.2. Recolección de datos: Dada la naturaleza de la problemática se utilizarán técnicas de investigación cualitativa para obtener la mayor cantidad de información posible y enriquecer la descripción del objeto de estudio, tales como:

- Cuestionarios con preguntas abiertas a especialistas en la materia que se desarrollan en el sector privado: Román Calandri (Jefe de Impuesto de Distribuidora de gas del centro ECOGAS), Mariela Novillo (Socio gerente de Impuestos en Estudio Bitar y Asociados), Martín Righetti (Gerente de Impuestos en Deloitte S.A.).
- Verificación periódica de resoluciones de las comisiones arbitral y plenaria.
- Entrevista de opinión: Juan Carlos Cuello (Chrysler Tax Account – Fiat Argentina S.A.).

²⁶SAMPIERI HERNANDEZ, Roberto. Edición Mc. Graw – Hill 1991. "Metodología de la investigación"

- Análisis de material grabado de trabajos presentados en seminarios: Seminario de Convenio Multilateral y Protocolo Adicional. Dr. José Antonio Alaniz y Dr. Enrique L. Condorelli.
- Recopilación de artículos de editoriales líderes en la materia como Errepar y La ley.

Todos los profesionales que participarán en los cuestionarios y entrevistas cuentan con vasta experiencia en el ámbito privado. Han participado de la problemática a la que se enfrenta el contribuyente ante determinaciones de los fiscos y ante la elección de criterios de distribución de ingresos y gastos según el régimen general del Convenio.

6. DESARROLLO.

Se han desarrollado los principales artículos del Convenio Multilateral y en cada uno de ellos surgen, en mayor o menor medida, algunas cuestiones que afectan la interpretación de las normas.

Como se ha planteado, varios litigios se generan a partir de interpretaciones contrapuestas del texto por parte de las jurisdicciones y los contribuyentes. A su vez, las comisiones marcan una tendencia en cuanto a la elección de criterios, pero estos no siempre concuerdan con los intereses de los fiscos provinciales.

6.1. La primera dicotomía: CONVENIO SUJETO vs. CONVENIO ACTIVIDAD

Análisis de la bibliografía, resoluciones recopiladas y de artículos de editoriales.

Siguiendo el análisis del artículo 1, se exteriorizan las siguientes opiniones y resoluciones al respecto.

Convenio Actividad:

Doctrina: Entre otros autores, Bulit E. Goñi²⁷, expresa que el convenio se ocupa distribuir de las bases imponible del impuesto, no del hecho imponible en sí. Por lo que no se trata de todas las actividades que tributan el impuesto sino solo algunas.

Jurisprudencia: Caso Iriarte y Cía S.C.S.²⁸

La presentante obtiene sus ingresos mediante el desarrollo de actividades de acopio de cereales en la Provincia de Buenos Aires y en la Ciudad de Buenos Aires, y mediante la comercialización de otros bienes muebles, actividad esta última que lleva a cabo exclusivamente en la primera de las jurisdicciones citadas.

Respecto a la distribución de ingresos de esta firma, la Comisión Arbitral determina que debe aplicar las normas del convenio solo por el acopio de cereales. En definitiva, debe aplicar la teoría de “CONVENIO ACTIVIDAD”.

Convenio Sujeto:

²⁷ GOÑI, Bulit Enrique. Edición Depalma 1992. “Convenio Multilateral: Distribución de los Ingresos Brutos” .Página 31.

²⁸ IRIARTE Y CIA. S. C.S. c/ Provincia de Buenos Aires. Resolución (C.A) 1/1985 del 28 de marzo de 1985.

Doctrina: Destacada doctrina ha apoyado esta teoría, como el Dr. Mario Althabe, que supone que el “*proceso único, económicamente inseparable*” del artículo 1, hace referencia al ente o sujeto como centro de imputación y por lo tanto a todas sus actividades.

Jurisprudencia: Caso “Canale Angelaccio y Cía.”²⁹

La firma domiciliada en Santa Fe vendía determinados automóviles y sus repuestos exclusivamente en esa jurisdicción, por otro lado desarrollaba la actividad de acopiadora de cereales en la Provincia de Córdoba. Esta última requería que ambas actividades se distribuyeran según las normas del convenio, mientras Santa Fe defendía que solo debían distribuirse los ingresos por la actividad desarrollada en extraña jurisdicción. La comisión arbitral resuelve a favor de la provincia de Córdoba y obliga al contribuyente a distribuir todos sus ingresos bajo las normas del convenio multilateral.

Caso IRIARTE y CÍA S.C.S.³⁰: Revoca la resolución del caso que se define el criterio CONVENIO ACTIVIDAD por parte de la Comisión Arbitral y establece claramente lo contrario, diciendo que la aplicación del convenio multilateral:

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

A raíz de estas interpretaciones y los fines de armonizar la aplicación del convenio, surge la necesidad de una resolución general establezca que posición se debe adoptar ante situaciones que así lo requieran. En este tema no parece haberse manifestado el deseo de determinar que se debe entender por “*actividad única y económicamente inseparable*”. En otro orden de cosas, se puede observar que a los fines de interpretar la aplicación de este artículo en el caso IRIARTE Y CÍA S.C.S las comisiones han tenido opiniones contrapuestas, quedando en firme el criterio de la unicidad jurídica para este caso en particular.

6.2. Criterios de atribución de ingresos y gastos

Análisis de las resoluciones recopiladas, de artículos de editoriales, de las XL Jornadas Tributarias, bibliografía y pacto fiscal II de 1993.

²⁹ CANALE, ANGELACCIO y CÍA SRL - Expte. 1/1979 del 26 de setiembre de 1979. Extraído de GOÑI, Bulit Enrique. Edición Depalma 1992. “Convenio Multilateral: Distribución de los Ingresos Brutos” página 36.

³⁰IRIARTE Y CIA. S. C.S. c/ Provincia de Buenos Aires. Resolución (CP) 2/1985 del 26 de septiembre de 1985

Respecto a la asignación de los ingresos y gastos a los fines de determinar los coeficientes se observan múltiples opiniones y la consecuente acción administrativa sea cual fuere el criterio. El resultado advierte que el párrafo del artículo 2 del convenio dedicado a la atribución de ingresos y gastos parece muy acotado para la complejidad actual de las operaciones.

Para el caso de los ingresos los distintos criterios van tomando fuerza en base a las resoluciones los organismos de aplicación, pero no se ha logrado una solidez normativa al respecto. Entonces, el artículo 2 del convenio no constituye en sí mismo un mecanismo de asignación de ingresos, sino un punto de partida que se viene moldeando hace años con respuestas a casos particulares. Estos casos, fundados en resoluciones, son elementos frágiles a la hora de defender un criterio. Al respecto, el Juez Horacio G. Corti en el análisis del caso SENIPEX S.A., sostuvo que una resolución a un caso concreto por parte de la comisión plenaria “no puede convertirse sin más, en una pauta interpretativa obligatoria de carácter general”.³¹ Esta opinión surge en contraposición al criterio defendido por SENIPEX S.A. que intentaba otorgar a la resolución plenaria del caso IRIARTE y CÍA. SCS. un carácter obligatorio para todos los fiscos en cuanto a la aplicación del Convenio-Sujeto.

A partir de esto surge la necesidad de recurrir al dictado de nuevas normas o resoluciones generales para unificar y armonizar este mecanismo de distribución de ingresos. Lo precedente encuentra fundamento en las siguientes interpretaciones y resoluciones:

6.2.1. Domicilio del adquirente: Este criterio resulta el apropiado en caso de encontrarse ante “operaciones entre ausentes”, pero la cuestión fundamental parece ser la de definir a que se refiere el artículo 2 con “domicilio del adquirente”.

La mayor dificultad al asignar aquellos ingresos provenientes de las operaciones entre ausentes, radica en la definición de lo que se entiende por domicilio del adquirente.

Se han presentado varias interpretaciones al respecto, las más representativas según las resoluciones recopiladas sobre este tema son:

- Domicilio de la sede del cliente (Legal).
- Domicilio desde donde se realiza el pedido
- Domicilio de Entrega de la mercadería.
- Domicilio de destino donde se remite la mercadería

³¹ Causa Compañía de Tierras Sud Argentino SA (antes Cía. Senipex SA) – Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires – 15/04/09.

Domicilio de la sede del cliente (Legal): Caso BASF ARGENTINA S.A. ³²

La comisión arbitral entendió que está claro que el domicilio al que se refiere el convenio es el legal, el jurídico. Un aspecto a destacar de esta resolución es que la Comisión Arbitral declara no aplicable el artículo 27 del convenio, que como se ha explicado trata de que se debe atender la realidad económica de los hechos y en este caso, la provincia actuante acudió a ese artículo exigiendo que asigne los ingresos al lugar de entrega de la mercadería. Esta resolución fue ratificada por la comisión plenaria³³, donde descarta expresamente el lugar de entrega de la mercadería como el domicilio del adquirente de donde provienen los ingresos.

Domicilio desde donde se efectúa el pedido: Caso MARITIMA CHALLACO S.R.L. ³⁴

La comisión entiende que se deben atribuir los ingresos a la jurisdicción desde donde se efectúa el pedido, mientras que la mercadería se entrega en otra jurisdicción. La provincia de Tierra del Fuego plantea que independientemente a la forma en que se realice la transacción, el lugar final de los bienes y por lo tanto el lugar de donde provenían los ingresos que manifiesta el artículo 2 era la provincia de Tierra del Fuego.

En conclusión, la opinión de Tierra del Fuego eximiría al contribuyente en analizar si la operación se realiza entre ausentes o no, puesto que los ingresos provienen de donde fue entregada la mercadería.

Esta resolución fue acompañada por el caso JRI COMERCIAL S.R.L.³⁵ con igual determinación.

Domicilio de Entrega de la mercadería: Caso ICI ARGENTINA S.A.

En este caso, la decisión no merece mayor análisis puesto que la comisión expresa...*“Que tratándose de las llamadas operaciones entre ausentes, y ante la existencia de diversos domicilios, cualquiera fuere la naturaleza de éstos, debe considerarse domicilio del adquirente según los términos del inc. b) del art. 2º, a aquél en donde se produce la entrega de la mercadería vendida”*... Y, adicionando un aspecto a destacar, la comisión detalla...*“cualquiera haya sido la modalidad de concertar la*

³²BASF ARGENTINA S.A. c/Provincia de Buenos Aires. Resolución (CA) 03/2000 del 27 de abril de 2000.

³³BASF ARGENTINA S.A. c/Provincia de Buenos Aires. Resolución (CP) 12/2000 del 6 de diciembre de 2000.

³⁴ MARITIMA CHALLACO S.R.L. c/Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. Resolución (CA) 12/2001 del 31 de julio de 2001.

³⁵JRI COMERCIAL S.R.L. c/Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. Resolución (CA) 11/2001 del 31 de julio de 2001.

*operación, la atribución de los ingresos debe efectuarse a la Provincia de San Luis, pues en todos los casos la mercadería se entregó en esa Jurisdicción, con los fletes ordinariamente a cargo de la vendedora, quien conocía perfectamente el destino y entrega de los bienes”...*³⁶

En esta resolución se puede observar que desestima la forma de concertación, es decir, todo indica que no interesa si la operación fue entre ausentes o no, tal como declara Tierra del Fuego en el caso MARITIMA CHALLACO S.R.L, puesto que debe considerarse el lugar de entrega. Por otro lado, plantea un papel interesante en los fletes, pues al encontrarse a cargo de la vendedora, no se le permite desconocer el destino de los bienes. Esta resolución fue acompañada en una primera instancia por el caso SANDVIK ARGENTINA S.A. donde la comisión Arbitral expresa: *“atendiendo a las disposiciones del artículo 27 del Convenio Multilateral y siendo que la firma entrega los bienes en la Provincia de Tucumán, corresponde imputar los ingresos obtenidos al domicilio del adquirente, entendiéndose a estos efectos el lugar donde los referidos bienes fueron entregados”*³⁷.

En el mismo sentido se expidió en el caso LANTERMO S.A.³⁸

Hasta aquí los datos obtenidos muestran una clara divergencia entre las distintas opiniones de las comisiones. Se puede agregar que así como Tierra del Fuego plantea desestimar el modo en que fueron concertadas las operaciones, esta postura es reforzada por la comisión en el caso ICI ARGENTINA S.A. y por lo tanto se produce una idea contradictoria con el texto de 1977, donde se define el tratamiento para operaciones concertadas de una determinada manera y denominadas “entre ausentes”.

Domicilio de destino donde se remite la mercadería: Según lo obtenido en la búsqueda de resoluciones y casos que aborden temas de distribución de ingresos, este criterio parece romper aún más con los paradigmas establecidos a lo largo de la aplicación del convenio.

El caso ALUAR ALUMINIO ARGENTINO S.A.I.C la comisión expresa: *...“si bien la entrega de la mercadería se efectúa en la planta de la recurrente situada en la Provincia del Chubut, dadas las características especiales que se dan en el caso concreto, el vendedor, al tener una relación comercial permanente y fluida con el comprador, tiene la certeza del lugar geográfico de donde provienen los ingresos derivados de las ventas*

³⁶ ICI ARGENTINA S.A. c/Provincia de San Luis. Resolución (CA) 12/2007 del 28 de marzo de 2007

³⁷ SANDVIK ARGENTINA S.A. c/Provincia de Catamarca. Resolución (CA) 16/2010 del 20 de abril de 2010.

³⁸ LANTERMO S.A. c/Provincia de Tucumán. Resolución (CA) 01/2003 del 18 de febrero de 2003.

que realiza, independientemente de si las operaciones se realizaron entre presentes o entre ausentes en la medida que haya sustento territorial.”...³⁹Entonces, se vuelve a desestimar el modo de concertación (presentes o ausentes) y por otro lado se establece un nuevo aspecto a considerar: “relación comercial permanente y fluida” además del correspondiente sustento territorial en la jurisdicción de destino de los bienes. Por lo tanto, dado el caso, se puede llegar a una mayor aproximación al lugar de donde provienen los ingresos del artículo 2 y que no necesariamente es aquel donde se entrega la mercadería. La comisión continua diciendo: ...”en consecuencia, por aplicación del principio de la realidad económica (artículo nº 27 del Convenio Multilateral) los ingresos obtenidos por la firma Aluar corresponde asignarlos a la jurisdicción destino de los bienes”...

Lo expresado anteriormente, descartaría la necesidad de que exista una “entrega”, es decir solo importa el destino final de los bienes. Esto también debilita lo expresado en el caso ICI ARGENTINA S.A. en cuanto a que la firma vendedora, por el hecho de tener a cargo el flete, conoce perfectamente el destino de la mercadería, puesto que no necesariamente debe existir una “entrega” sino un vínculo comercial permanente y fluido. Esta resolución parece marcar una tendencia clara a la aplicación del artículo 27, y al mismo tiempo se observa un criterio de vanguardia respecto a la complejidad de las operaciones y vínculos comerciales, puesto que entiende que el contribuyente no puede desconocer el lugar de destino de su mercadería vendida por más que no sea entregada por el mismo. Esto significa, para el caso de Aluar Aluminio Argentino SAIC, aceptar una responsabilidad sobre el destino de la mercadería por más que ya no le sea propia.

Este criterio comenzó a cautivar el presente análisis cuando el caso SANDVIK ARGENTINA S.A., en primera instancia a favor del criterio de lugar de entrega de la mercadería, fue rectificado por la Comisión Plenaria y en el siguiente sentido: ...”Que esta Comisión Plenaria tiene dicho (Resolución Nº 29/2007, TESCO CORPORATION) que cuando se debe definir dicho concepto (domicilio del adquirente) a los fines de la aplicación de disposiciones de orden tributario es necesario tener como principio rector las implicancias económicas del mismo y no exclusivamente su definición del derecho civil.”

Que todas las provisiones e insumos vinculados a la operación de la empresa minera tienen como destino final únicamente la Provincia de Catamarca, por lo cual

³⁹ALUAR ALUMINIO ARGENTINO S.A.I.C c/Provincia del Chubut. Resolución (CA) 8/2011 del 16 de marzo de 2010.

corresponde dar primacía para la identificación de lo que se entiende por “domicilio del adquirente” ...⁴⁰

Nuevamente se plantea una “Supremacía” hacia la realidad económica del hecho, fundamento directamente desechado por el caso BASF ARGENTINA S.A. Por otro lado, la firma obtiene sus ingresos por las ventas al cliente YMAD que solicita la mercadería desde Capital Federal (donde tiene su domicilio sede) y se entrega en un depósito en Tucumán. Aclarado esto, de lo manifestado por la comisión plenaria se entiende que SANDVIK S.A. tiene elementos para no desconocer que el destino final de esa mercadería, que radica en Catamarca. Por lo tanto, es a esta jurisdicción, a quien debe atribuirle los ingresos derivados de sus operaciones con YMAD.

Caso CAOLINERA LA PATAGONIA S.A.⁴¹: La comisión se expide de la siguiente manera, *“si bien la entrega de la mercadería se efectúa en la planta de la recurrente situada en la Provincia del Chubut, dadas las características especiales que se dan en el caso concreto, el vendedor, al tener una relación comercial permanente y fluida con el comprador, tiene la certeza del lugar geográfico de donde provienen los ingresos derivados de las ventas que realiza, independientemente de si las operaciones se realizaron entre presentes o entre ausentes, en la medida que exista sustento territorial en la jurisdicción del comprador”*. Nuevamente se concluye en que la relación comercial imposibilita al vendedor de desconocer el destino de los bienes y, por lo tanto, el origen de los ingresos. Un dato no menor trata de que en este caso, la vendedora no tiene a su cargo el flete de la mercadería, puesto que son ventas donde el cliente retira la mercadería de la planta en Chubut, y este punto fue utilizado por la comisión arbitral en el caso ICI ARGENTINA S.A. para reforzar que la vendedora no podía negar que conocía el destino de entrega por tener *“los fletes ordinariamente a cargo”*. Todo indica que el papel del “flete a cargo de” deja de tener relevancia a la hora de invocar el origen de los ingresos. Lo precedente fue antes expuesto en el caso ETISOL S.A.⁴², que se expide diciendo *“cualquiera haya sido la modalidad de concertar la operación, la atribución de los ingresos debe efectuarse a la Provincia de San Luis, pues la mercadería se entregó en esa jurisdicción, en algunos casos con los fletes a cargo de la vendedora, quien conocía perfectamente el destino y entrega de los bienes”* dejando claro que en “algunos” casos el flete quedo a cargo de la vendedora, lo que significa que en los otros la vendedora debía conocer el destino de esos bienes por mas que ya no sean de su propiedad. Por otro lado se

⁴⁰SANDVIK ARGENTINA S.A. c/Provincia de Catamarca. Resolución (CP) 6/2011 del 17 de marzo de 2011.

⁴¹ CAOLINERA PATAGONICA S.A. c/Provincia del Chubut . Resolución (CA) 31/2011 del 17 de agosto de 2011.

⁴²ESTISOL SA c/Provincia de San Luis. Resolución (CA) 38/2010 del 21 de julio de 2010.

insiste en descartar el análisis respecto a si la concertación se realizó “entre ausentes” o “entre presentes”.

6.2.2. Los gastos de compra de mercaderías: Caso Libertad S.A.⁴³

Como se desarrolla en la obra de Fernando N. Veneri⁴⁴, se trata de determinar si los gastos de manipuleo y flete desde la Ciudad Autónoma de Buenos Aires hasta Córdoba resultan computables a los fines de determinar el coeficiente de gastos de Libertad S.A. En la disputa, Libertad S.A. manifiesta que no tiene actividad alguna en Capital Federal y que los gastos incurridos eran de mero tránsito debido a que la mercadería llegaba a Puerto de Ciudad de Buenos Aires desde donde, lógicamente debía ser trasladada a Córdoba Capital donde se radicaba su almacén. La Comisión Arbitral resuelve que estos gastos son computables debido a que constituyen “gastos de compra” y como bien detalla en su artículo 3, se deben computar. Desde el punto de vista contable, esto significa un costo y es uno de los motivos para no estar de acuerdo con esta decisión. Sobre este tema, la Comisión nº 2 de las XL Jornadas Tributarias el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, concluyo en que se deberían definir estos gastos atribuibles al costo de la mercadería en las actividades comerciales como un gasto no computable a los fines de determinar el coeficiente unificado.

Adicionalmente, especialistas manifiestan que más allá de la coherencia con el criterio contable, el mero tránsito de mercadería no mide la actividad desarrollada por el contribuyente. En este sentido, si bien el gasto reviste vinculación con la actividad que desarrolla el contribuyente en más de una jurisdicción, merece especial atención la potestad de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires respecto a apropiación jurisdiccional de la zona portuaria. Resulta claro que esta situación significa que los sujetos que ingresen mercadería o insumos por el puerto de la Ciudad Autónoma deberán posteriormente atribuir una porción de su base imponible y el consecuente gravamen.

Entonces, si se revisa la introducción del presente trabajo, se concluye en otra lamentable analogía, esta vez, vinculada al almojarifazgo pues Capital Federal opera como una aduana para la salida de los bienes, que en definitiva, le retribuirán parte de su producido económico en concepto de Impuesto sobre los ingresos brutos. De lo expresado, se debe considerar la diferencia respecto de que en el caso del almojarifazgo los bienes trascendían los límites de territorio y en este caso se trataría de un derecho aduanero interno, en contraposición al artículo 9 de nuestra Constitución Nacional.

⁴³ LIBERTAD S.A. c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Resolución (C.A) 18/2008 del 15 de abril de 2008.

⁴⁴Veneri, Fernando R. “Los gastos en el Convenio Multilateral. Experiencias a capitalizar” - Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) – TOMO XXXI página 239

6.2.3. Ventas de Mostrador: Esta figura hace referencia a aquellas ventas donde se plantea que el vendedor no se traslada al domicilio del comprador ubicado en extraña jurisdicción. Es decir, toda la operación se verifica en la jurisdicción de origen de la mercadería, por lo tanto se estaría en presencia de una venta atribuible a la jurisdicción en donde se encuentra radicada la fábrica o establecimiento principal del vendedor. Las “ventas de mostrador” tuvieron un campo de acción principal dentro del rubro de la industria, puesto que *“encontraban concluyentes ventajas en asignar la mayor cantidad de base imponible a la jurisdicción de origen en la que tenían alícuota 0 (cero)”*⁴⁵. Como expresa el autor Luis M. Halley Cabrera, este encuadre está ligado al Pacto Fiscal de 1993, a partir del cual, las provincias establecieron el beneficio de alícuota 0 (Cero) para la actividad industrial dentro de su ámbito jurisdiccional. Entonces, adoptar la figura de “ventas de mostrador”, significa exponer una mayor base imponible a 0 (cero) gravamen. Esta opción fue descartada por las comisiones en los casos QUICKFOOD S.A. y HONDA DE ARGENTINA S.A. a través de las resoluciones 29/2006 y 52/2008 respectivamente.

En el caso QUICKFOOD S.A., se plantea que esta firma, con sede en Provincia de Buenos Aires, trataba de disfrazar sus ventas a Comercial Fema S.A. como “entre presentes” o “mostrador”. La Comisión Arbitral se expidió de la siguiente manera: *“Que resulta claro que la entrega de la mercadería se efectúa en Martínez, Provincia de Buenos Aires. Sin embargo, no se concibe que allí se concierten las operaciones pues sería poco razonable que Comercial Fema S.R.L. envíe medios de transporte a 1500 km. de distancia sin tener la certeza de que el proveedor dispondrá de la mercadería que quiere comprar, que esté empacada y lista para embarcar; y que a pesar de existir -se supone- parámetros de venta y transporte semanales, QUICKFOOD S.A. tampoco puede tener seguridad de la cuantía de esos bienes y del momento en que habrá de entregarlos. En base a tal razonamiento, se sostiene que previo al despacho, la operación estaba formalizada por medios a distancia, o como dicen las empresas por fax”*...⁴⁶

En el caso Honda, la firma plantea que los autos son enviados a las concesionarias previa adhesión al contrato comercial, pero las motocicletas configuran una operación entre presentes ya que son retiradas del depósito de HONDA DE ARGENTINA S.A. por el comprador. En base a estos argumentos la comisión arbitral establece: *“si bien la entrega de la mercadería se efectúa en los depósitos de la recurrente, no se concibe que allí se convengan las operaciones pues sería poco razonable que los concesionarios envíen medios de transporte sin tener la certeza de que el proveedor dispondrá de la*

⁴⁵ Raúl E. Karaben – Luis M. Halley Cabrera. Colección biblioteca profesional empresaria: “EL CONVENIO MULTILATERAL DEL IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS”. Página 110.

⁴⁶ QUICKFOOD S.A. c/ Provincia de Misiones. Resolución (CA) 29/2006 del 18 de julio de 2006

*mercadería que quiere comprar, que esté preparada y lista para transportar. En base a tal razonamiento, se sostiene que previo al despacho, la operación estaba aceptada por la vendedora ante las órdenes de compra remitidas por sus clientes por alguno de los medios que indica el último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral (teléfono, fax, mail u otros)”.*⁴⁷

6.3 El protocolo adicional: Casos ARGENCARD S.A. y HONDA MOTOR DE ARGENTINA S.A.

Cabe destacar que habiendo transcurrido más de treinta (30) años de vigencia del protocolo adicional, en el año 2011, se han logrado tres (3) resoluciones que determinan su aplicación. Dos de ellas en responsabilidad del máximo tribunal de la Nación y días después, resultó procedente el protocolo de los contribuyentes según lo dictaminado por la Comisión Arbitral.

Casos ARGENCARD S.A.:

- 1) Contra provincia de Entre Ríos⁴⁸: ARGENCARD S.A. promueve una demanda de repetición por el impuesto ingresado a Entre Ríos, el cual ya ha ingresado en las jurisdicciones correspondientes. Si bien se deja explícita la negación del fisco sobre comunicar a las restantes jurisdicciones que presuntamente han recibido impuesto de más, se concluye en que la acreditación de interpretaciones divergentes, no corresponde al contribuyente, sino al fisco actuante que debe activar el mecanismo para recuperar lo que otra jurisdicción recibió en exceso. La CSJN resuelve que Entre Ríos debe devolver lo ingresado por la demandante más los intereses correspondientes.
- 2) Contra provincia de Chubut⁴⁹: ARGENCARD S.A. promueve una demanda declarativa sobre la no aplicación del protocolo adicional por la provincia de Chubut. La CSJN resuelve que el fisco no cumplió con el artículo 1 del protocolo adicional, donde se establece que debe comunicar a las demás jurisdicciones sobre el caso una vez en firme la determinación en sede administrativa, por lo tanto resulta procedente la aplicación del mecanismo de compensación establecido en el protocolo.

⁴⁷ HONDA DE ARGENTINA S.A. c/Provincia de Córdoba. Resolución (CA) 52/2008 del 15 de octubre de 2008.

⁴⁸ CSJN A. 1136. XL. ORIGINARIO ARGENCARD S.A. c/ Entre Ríos, Provincia de y otros/ demanda de repetición del 29 de noviembre de 2011.

⁴⁹ CSJN A. 697. XXXIX. ORIGINARIO ARGENCARD S.A. c/ Chubut, Provincia de y otros/ acción declarativa del 29 de noviembre de 2011.

Caso HONDA MOTOR DE ARGENTINA S.A.⁵⁰: En esta resolución se observa que el contribuyente solicita la aplicación subsidiaria del protocolo adicional, adjuntando como prueba documental un informe (24-2008) emitido por la provincia de Buenos Aires donde describe la operación como “entre presentes” e informa que los ingresos deben asignarse al lugar de entrega. Por otro lado, la provincia de Santa Fe ha demostrado con éxito que las operaciones se concertaban “entre ausentes” y por lo tanto correspondía asignarlas a su jurisdicción. El tema central del fallo de la comisión arbitral radica en el énfasis con el cual la comisión destaca la prueba documental de la existencia de criterios divergentes entre los fiscos cuando días antes, la CSJN ha expresado que tal prueba no era de incumbencia para el contribuyente.

En conclusión, resulta procedente el protocolo adicional, empero persiste según el análisis de la comisión la necesidad de demostrar los criterios contrapuestos entre los fiscos como condición necesaria para la aplicación del protocolo, lo que no se condice con lo resuelto por el máximo tribunal de la Nación.

6.4. Análisis del relevamiento mediante cuestionarios

Las opiniones de profesionales expertos en materia fiscal han arrojado un flujo de información vital para esta investigación. Cabe destacar que los profesionales citados cuentan con una gran sensibilidad respecto a las controversias planteadas por el desempeño diario de sus actividades.

Se propone el siguiente resumen donde se interpretan, a partir de lo analizado, las distintas opiniones:

Profesional:	<u>Mariela L. Novillo</u>	<u>Román Calandri</u>	<u>Martín Righetti</u>
Temas del cuestionario:	Socia gerente de Bitar y Asociados. Ases. Tributarios	Jefe de Impuestos de Distribuidora de gas del centro S.A.	Gerente de Impuestos en Deloitte S.A.
1) Principales generadores de controversias:	Atribución de ingresos y sustento territorial.	<u>Externas</u> : Voracidad fiscal, excesivos organismos de recaudación, comportamiento antijurídico de contribuyentes.	Atribución de ingresos y otros derivados del ámbito municipal

⁵⁰ HONDA MOTOR DE ARGENTINA S.A. c/Provincia de Santa Fe. Resolución (CA) 54/2011 del 14 de diciembre del 2011.

		<u>Producto del Convenio:</u> Atribución de ingresos	
2) Gestión de las comisiones	Descoordinada y desarmonizada, en conjunto con una irresponsabilidad de los fiscos provinciales.	La deficiente gestión no es atribuible a los organismos sino al desinterés de las provincias.	No cumplen con su finalidad, al contrario.
3) Situación del contribuyente:	El contribuyente se debe enfocar en la posibilidad de defensa de un criterio.	Se mantiene en situación de litigio con la desventaja de no poder aplicar el protocolo adicional como protección de lo “ya erogado”.	No cuenta con reglas claras de aplicación. Es inminente la necesidad de modificación del convenio en virtud de las actuales modalidades comerciales.
4) Probabilidad de unificación de criterios.	Solo a grandes rasgos. En la particularidad de los hechos, se necesitan otras herramientas.	No tendría que suceder, sino poder aplicar criterios claros e inequívocos según sea el caso de contribuyente.	Ninguna, producto de una normativa acotada e imprecisa.

El tema 5) se contempla en las conclusiones de la investigación.

6.5. Análisis del relevamiento mediante entrevista al Cr. Juan Cuello

Se propone resumir los lineamientos obtenidos de la entrevista originados en la interpretación de la opinión del entrevistado. Los temas revisten cierta similitud con los tratados en los formularios puesto que, la entrevista apuntó a obtener información con un mayor grado de espontaneidad.

<u>Temas</u>	<u>Respuestas</u>
Situación del contribuyente	Inseguridad jurídica, acechados por la voracidad de recaudación de los fiscos.

Opciones de mejoras	Que se pueda aplicar el Protocolo Adicional
Gestión de los organismos	Mediocre, generan inseguridad (coincidente con Martín Righetti)
Problema central o de fondo	Existe una responsabilidad conjunta entre las comisiones y los fiscos provinciales. Los contribuyentes son los perjudicados por falta de estrategia y planificación fiscal.
Propuestas	<u>1)</u> Modificación del texto del Convenio. <u>2)</u> Incremento de resoluciones generales por parte de la Comisión Arbitral.

7. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

7.1. Conclusiones en base a los objetivos planteados:

En base a los datos recopilados y, mediante el análisis presentado en los puntos anteriores, se puede apreciar un marco normativo alejado del contexto en el cual se aplica. Es decir, planteadas las controversias y sus resoluciones por parte de los organismos de aplicación, surge un paralelismo entre lo que determinan las resoluciones a casos como los planteados y lo que establece el texto del convenio.

Respecto a la asignación de ingresos, resulta claro que conviven criterios defendidos en mayor o menor medida por uno u otro fisco, y adicionalmente por una u otra comisión. Se puede concluir en que existe una tendencia por parte de las comisiones que consiste en acercarse a la máxima aplicación del artículo 27 del convenio, puesto que según lo analizado y considerando el orden cronológico de los casos tomados como muestra, se parte desde un concepto jurídico de domicilio una definición que tiene en cuenta el destino final de la mercadería vendida, donde se producen los efectos económicos de la operación. Respecto a la aplicación del artículo 27, se debe prestar especial atención en virtud de que la realidad económica de los hechos puede significar una gran carga subjetiva a considerar. Si bien la realidad económica debe ser un principio rector, no puede estar por encima de la norma, pues los resultados correrían el riesgo de ser arbitrarios e incoherentes.

En resumen, lo definido como “Domicilio del Adquirente” por el texto de 1977 transcurre de un extremo a otro a través de las interpretaciones de las comisiones. Por lo tanto, no existirá una posición sólida para el contribuyente hasta que no se generalice la obligatoriedad de aplicar un criterio u otro.

Asimismo, los fiscos tampoco pueden basarse en una estructura legal sólida al momento de exigir un criterio. En este aspecto, resulta importante destacar que las necesidades de recaudación de los fiscos, podrían convertir esta falta de solidez normativa en una herramienta para valerse de sus competencias recaudatorias al momento de realizar determinaciones a los contribuyentes. El costo del cumplimiento de un “acuerdo”, no debiera ser soportado por el contribuyente, sino entre las provincias firmantes, quienes deberían establecer pautas de recaudación a respetar.

Respecto a las “ventas de mostrador”, si bien no se ha ubicado entre las primeras generadoras de controversias, tiene una cuestión de trasfondo bastante interesante en lo que respecta al pacto fiscal de 1993. Si bien esta figura nace a partir de la “ventaja” que otorga el pacto al comprometer a las provincias a “Eximir del impuesto sobre los ingresos brutos parcial y progresivamente, a más tardar antes del 30 de junio de 1995, a la producción primaria, prestaciones financieras realizadas por entidades de la Ley

21.526, compañías de capitalización y ahorro, administradoras de fondos comunes de inversión, fondos de jubilaciones y pensiones y compañías de seguros, entre otras actividades”,⁵¹ no necesariamente debería constituir una ventaja, pues el pacto no establece que las provincias deban eximir estas actividades solo cuando estas fueran desarrolladas dentro del ámbito de su jurisdicción. En otras palabras, si el pacto se cumple eximiendo la actividad en sí misma, sin importar donde se desarrolle no habría motivos para tratar de mantener una mayor base en una u otra provincia puesto que todas estarían eximidas.

En conclusión, deviene la certeza de que no se cumplen los propósitos cualitativos de coordinación y armonización del mecanismo de distribución de ingresos ni tampoco su primordial función de evitar la múltiple imposición de las bases imponibles de los contribuyentes. Resulta necesaria una integración normativa a fin de obtener un marco legal sólido que contemple las situaciones planteadas a lo largo del presente trabajo. Solo de esta manera se podrán lograr los objetivos del Convenio Multilateral y evitar un escenario de inseguridad jurídica.

7.2 Alternativas que fortalezcan el principal objetivo del Convenio Multilateral:

Como se menciona en el apartado anterior, se debe recurrir al dictado de resoluciones generales que contemplen definiciones acerca del alcance del Convenio, de la correcta atribución de ingresos y gastos, de la aplicación del protocolo adicional, y de mecanismos que provean asesoramiento a los contribuyentes. De esta forma todo el mecanismo se verá fortalecido. En el apartado siguiente de la investigación, se exponen las resoluciones generales propuestas en virtud del trabajo realizado.

Detalle de los puntos a incluir en la propuesta legislativa:

- Establecer la teoría de la unicidad jurídica o bien, Convenio sujeto, para la aplicación del Convenio Multilateral: Se concluye que una actividad, desarrollada plenamente en una sola jurisdicción por el sujeto pasivo, no constituye por sí sola, la riqueza o bien, “el todo” económico del mismo, sino que lo hace en conjunto con las demás actividades que desarrolla. Por tal motivo, si el contribuyente se ve alcanzado por el régimen general del Convenio por alguna de sus actividades, debe dar igual tratamiento a la totalidad de las mismas por considerarse económicamente inescindibles. Caso contrario, podría ocurrir que distintas actividades concluyan en múltiples convenios a declarar por un mismo contribuyente, puesto que el análisis

⁵¹ Pacto Fiscal II 1993

individualizado de las mismas daría como resultado la aplicación de una distribución para un grupo de ellas y una distribución diferente para otras.

- Definir como no computables los gastos por compras de mercaderías activados por ser considerados de mero tránsito de la mercadería a fin de resguardar lo establecido en nuestra Constitución Nacional respecto a la inexistencia de aduanas internas y la libre circulación dentro de las fronteras de nuestro país. Asimismo, esta definición logrará mantener coherencia con las disposiciones contables y evitar sobrecargas administrativas.
- Establecer las pautas a seguir para determinar la jurisdicción de donde provienen los ingresos por ventas de bienes y prestaciones de servicios. Estas pautas involucran a todas las operaciones, ya sean concertadas en forma presencial o a través de los medios detallados en el último párrafo del artículo 1 del Convenio Multilateral.
- Instaurar un mecanismo de consulta ante la comisión arbitral a fin de que los contribuyentes puedan esclarecer temas puntuales de la aplicación del convenio multilateral.
- Adecuar la normativa aplicable al protocolo adicional contemplada en la resolución general 02/2010 en virtud de los fallos del máximo tribunal de justicia de la Nación.

8. Propuesta legislativa.

8.1 RESOLUCION GENERAL N ° --/2012

COMISION ARBITRAL

CONVENIO MULTILATERAL DEL 18.8.77

CÓRDOBA, 01 de Diciembre de 2012

RESOLUCION GENERAL N° 09/2012

VISTO:

Las diversas controversias emanadas de la aplicación de lo dispuesto por el texto del Convenio Multilateral suscripto en el año 1977 y,

CONSIDERANDO:

Que el espíritu del citado Convenio Multilateral contempla velar por el ejercicio armónico y coordinado de las potestades tributarias autónomas, en defensa de los cimientos de nuestro Estado Federal.

Que la complejidad de las operaciones alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se ha incrementado notablemente en las últimas décadas, generando un escenario de inseguridad jurídica.

Que en consecuencia, a los efectos de proveer un adecuado marco de seguridad jurídica en cuanto a la aplicación de las normas del Convenio Multilateral del 18.8.77, se considera necesario dictar, en el marco del artículo 24, inciso a) del citado Convenio, la presente norma interpretativa.

Por ello;

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18.8.77)

RESUELVE:

ARTÍCULO 1: Los sujetos que desarrollen al menos una (1) actividad alcanzada por el artículo 1 del convenio multilateral, deberán aplicar las disposiciones del citado convenio a la totalidad de las actividades que realicen, sin perjuicio de los regímenes especiales que les puedan corresponder.

ARTÍCULO 2: Los gastos complementarios a las compras de mercaderías y materias primas, como fletes, seguros, manipuleo y cualquier otro que sea considerado como costo de la mercadería según las normas de contabilidad vigentes, recibirán igual tratamiento que las materias primas y mercaderías del artículo 3 inciso a) del Convenio Multilateral a los fines de la determinación del coeficiente de gasto.

Las erogaciones a las que refiere en el párrafo anterior no serán consideradas como generadoras de sustento territorial en la medida en que estén destinadas a satisfacer necesidades inherentes al mero tránsito de la mercadería en la jurisdicción en que se realicen, excepto para los casos en que el contribuyente obtenga ingresos atribuibles a dicho territorio, sea cual fuere el canal de distribución, venta o prestación; en cuyo caso deberá asignar a dicha jurisdicción parte de la base imponible según lo establecido por las disposiciones del convenio multilateral.

ARTÍCULO 3: A los fines de la correcta definición de la provincia de donde provienen los ingresos, como expresa el artículo 2 del Convenio Multilateral, deberá entenderse que la misma se vincula con el domicilio del adquirente según lo siguiente:

- a) Para los ingresos por prestaciones de servicios, se deberá considerar el domicilio donde se realice la prestación efectiva de los mismos.
- b) Para las ventas de bienes en general, ya sean de propia producción o de reventa, se debe considerar, como domicilio del adquirente, donde los mismos sean entregados.

ARTÍCULO 4: Lo dispuesto en el inciso b) del artículo anterior aplicará sea cual fuere el medio o canal a través del cual se acuerde la operación de venta.

ARTÍCULO 5: El lugar de entrega de un bien vendido debe entenderse como la ubicación geográfica donde el bien objeto de la venta queda físicamente a disposición de la parte compradora o bien, de quien esta haya designado para su recepción o retiro del mismo del domicilio de la parte vendedora.

ARTÍCULO 6: Las disposiciones de esta Resolución se deberán implementar para la determinación de los coeficientes que se apliquen a partir del ejercicio fiscal 2013.

ARTÍCULO 7: Publíquese por un (1) día en el Boletín Oficial de la Nación, comuníquese a las Jurisdicciones adheridas y archívese.

8.2 RESOLUCIÓN GENERAL N° --/2012

COMISION ARBITRAL

CONVENIO MULTILATERAL DEL 18.8.77

CÓRDOBA, 01 de Diciembre 2012

RESOLUCION GENERAL N°10/2012

VISTO:

La vigencia de la Resolución General (C.A.) 02/2010, y

CONSIDERANDO:

Que es necesario introducir adecuaciones operativas a la misma, en función de la experiencia recogida.

Que existen pronunciamientos del máximo tribunal de justicia de la Nación que sustentan discrepancias respecto al procedimiento establecido para la aplicación del protocolo adicional reglado en los artículos 32 al 39 del Título IV de la resolución general Comisión Arbitral 02/2010.

Que dichos pronunciamientos, con buen criterio, desconocen la obligación, actualmente requerida al contribuyente, de la prueba referida a la inducción a error por parte de los fiscos en cuanto a la aplicación de un criterio de atribución jurisdiccional de ingresos y gastos.

Por ello,

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18.8.77)

RESUELVE

ARTÍCULO 1: Dejar sin efecto el artículo n° 33 del Título IV de la Resolución General de Comisión Arbitral N° 02/2010, referido al requisito de prueba documental a los fines de la aplicación del Protocolo Adicional.

ARTÍCULO 2: Publíquese por un (1) día en el Boletín Oficial de la Nación, comuníquese a los Fiscos adheridos y archívese.

8.3 RESOLUCION GENERAL N ° --/2012

COMISION ARBITRAL

CONVENIO MULTILATERAL DEL 18.8.77

CÓRDOBA, 01 de Diciembre de 2012

RESOLUCION GENERAL N° 11/2012

VISTO:

Las diversas controversias emanadas de la aplicación de lo dispuesto por el texto del Convenio Multilateral suscripto en el año 1977 y,

CONSIDERANDO:

Que gran parte de las discrepancias entre los criterios de los fiscos provinciales y de los contribuyentes se originan en el marco de la atribución de ingresos y gastos.

Que recae sobre esta comisión la obligación de coordinar y asegurar la correcta aplicación del lo dispuesto en el texto del Convenio Multilateral.

Por ello,

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18.8.77)

RESUELVE

ARTÍCULO 1: Establecer un mecanismo de consulta no vinculante a través del cual los sujetos pasivos y demás obligados tributarios que tuvieran un interés personal y directo sobre la aplicación del Convenio Multilateral en materia de atribución de ingresos y/o gastos a los fines de la determinación del coeficiente unificado, podrán formular a esta comisión consultas no vinculantes debidamente fundadas que se corresponda con su realidad económica.

ARTÍCULO 2: La consulta referida en el artículo anterior, deberá especificar con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que la motiva.

El detalle de la consulta incluirá, como mínimo, los siguientes puntos:

- 1) Nombre del sujeto pasivo u obligado tributario que la interpone.
- 2) Datos identificatorios del mismo, incluyendo número CUIT, domicilio fiscal, número de inscripción en el impuesto sobre los ingresos brutos y demás información relevante a los fines fiscales.
- 3) Enumeración de actividades declaradas.
- 4) Indicación específica acerca del motivo de la consulta.
- 5) Planteo puntual de la consulta, expresada por escrito en forma precisa y concisa.

- 6) Explicitación del interés que tuviera el contribuyente sobre el punto a consultar.
- 7) Memorial detallado de los elementos constitutivos de la situación planteada, incluyendo su descripción pormenorizada, caracterización del circuito y de desarrollo de la operatoria comercial aludida; enumeración e identificación de los sujetos participantes, y demás elementos que tiendan a la descripción lo más detallada posible de la situación objeto de análisis.
- 8) Acompañar toda la documentación respaldatoria de los hechos relatados.

ARTÍCULO 3: En el caso de que al presentarse la consulta, no se hubiera cumplido con alguno de los requisitos previstos en el artículo 1, o de estimarse necesario recurrir al consultante otros datos, elementos, o documentos que se estime conducente para resolver la situación planteada, se le otorgará, al mismo un plazo de diez (10) días hábiles para su cumplimiento, bajo apercibimiento de proceder al archivo de las actuaciones.

ARTÍCULO 4: Esta comisión emitirá un informe escrito siendo el mismo irrecurrible. Será notificado al consultante o a quien hubiese acreditado debidamente su representación, en el domicilio constituido o, en su defecto, en el domicilio fiscal.

ARTÍCULO 5: El plazo máximo para la emisión del informe será de cuarenta (40) días corridos a partir de la presentación de la consulta.

ARTÍCULO 6: La consulta podrá ser remitida a las oficinas de la Comisión Arbitral a través de servicio postal con aviso de retorno durante los meses de febrero y marzo de cada año.

ARTÍCULO 7: A través del servicio de Padrón Web con clave fiscal en el portal Web de AFIP (www.afip.gov.ar), se podrá acceder al historial de informes que estarán a disposición del contribuyente por un plazo de 5 años.

9. Bibliografía y fuentes:

- GOÑI, Bulit Enrique. Edición Depalma 1992. “Convenio Multilateral: Distribución de los Ingresos Brutos”
- BELSUNCE, Horacio y DIAZ, Vicente Oscar. Edición Errepar 2010. “Historia de la Tributación Argentina (1810 – 2010) de la ASOCIACION ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES.
- ALTHABE, Mario E. y SANELLI, Alejandra P. Edición La Ley 2001. “El Convenio Multilateral”.
- BAVERA, Josefina y VANNEY, Carlos F. 5ta Edición Errepar. “Convenio Multilateral” Colección Práctica.
- SAMPIERI HERNANDEZ, Roberto. Edición Mc. Graw – Hill 1991. “Metodología de la investigación”
- KARABEN, Raúl E. y HALLEY CABRERA, Luis M. 1ra edición Errepar. “El convenio multilateral del impuestos sobre los ingresos brutos – Análisis crítico” Colección biblioteca profesional y empresaria.
- Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Convenio Multilateral. Año 1997.
- Resolución General (C.A) nº 02/2010.
- Resolución General (C.A) nº 05/2012.
- “El Convenio Multilateral y los problemas interpretativos que acarrea su aplicación: Convenio sujeto vs. Convenio actividad. Almada Lorena.
- “¿Convenio actividad o Convenio Sujeto?” Un debate superado que se reedita. Dra. Daniela P. Manesi y Dr. Gastón F. Vidal Quera
- IRIARTE Y CIA. S. C.S. c/ Provincia de Buenos Aires. Resolución (C.A) 1/1985 del 28 de marzo de 1985.
- Expediente 1/1979. Resolución del 26 del septiembre de 1979.
- IRIARTE Y CIA. S. C.S. c/ Provincia de Buenos Aires. Resolución (CP) 2/1985 del 26 de septiembre de 1985
- Portal del ministerio de finanzas de la nación.
- Portal de la comisión arbitral. www.Comarb.gov.ar

- BASF ARGENTINA S.A. c/Provincia de Buenos Aires. Resolución (CA) 03/2000 del 27 de abril de 2000.
- BASF ARGENTINA S.A. c/Provincia de Buenos Aires. Resolución (CP) 12/2000 del 6 de diciembre de 2000.
- MARITIMA CHALLACO S.R.L. c/Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. Resolución (CA) 12/2001 del 31 de julio de 2001.
- JRI COMERCIAL S.R.L. c/Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. Resolución (CA) 11/2001 del 31 de julio de 2001.
- ICI ARGENTINA S.A. c/Provincia de San Luis. Resolución (CA) 12/2007 del 28 de marzo de 2007
- SANDVIK ARGENTINA S.A. c/Provincia de Catamarca. Resolución (CA) 16/2010 del 20 de abril de 2010.
- LANTERMO S.A. c/Provincia de Tucumán. Resolución (CA) 01/2003 del 18 de febrero de 2003. Resolución Arbitral 12/2007 ICI Argentina S.A
- ALUAR ALUMINIO ARGENTINO S.A.I.C c/Provincia del Chubut. Resolución (CA) 8/2011 del 16 de marzo de 2010.
- SANDVIK ARGENTINA S.A. c/Provincia de Catamarca. Resolución (CP) 6/2011 del 17 de marzo de 2011.
- CAOLINERA PATAGONICA S.A. c/Provincia del Chubut . Resolución (CA) 31/2011 del 17 de agosto de 2011.
- ESTISOL SA c/Provincia de San Luis. Resolución (CA) 38/2010 del 21 de julio de 2010.
- LIBERTAD S.A. c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Resolución (C.A) 18/2008 del 15 de abril de 2008.
- Veneri, Fernando R. “Los gastos en el Convenio Multilateral. Experiencias a capitalizar” - Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) – TOMO XXXI página
- QUICKFOOD S.A. c/ Provincia de Misiones. Resolución (CA) 29/2006 del 18 de julio de 2006
- HONDA DE ARGENTINA S.A. c/Provincia de Córdoba. Resolución (CA) 52/2008 del 15 de octubre de 2008.
- CSJN A. 1136. XL. ORIGINARIO ARGENCARD S.A. c/ Entre Ríos, Provincia de y otros/ demanda de repetición del 29 de noviembre de 2011.
- CSJN A. 697. XXXIX. ORIGINARIO ARGENCARD S.A. c/ Chubut, Provincia de y otros/ acción declarativa del 29 de noviembre de 2011.

- HONDA MOTOR DE ARGENTINA S.A. c/Provincia de Santa Fe. Resolución (CA) 54/2011 del 14 de diciembre del 2011
- Pacto Fiscal II 1993

10. ANEXOS

Cuestionarios y Entrevista.



Identificación del Autor:

Apellido y nombre del autor: Rolón Soto, Diego Edmundo

E-mail: Diego.rolonsoto@gmail.com

Título de grado que obtiene: Contador Público

Identificación del Trabajo Final de Graduación:

Título del TFG en español:

*Convenio Multilateral: Armonización
del marco normativo de aplicación del
impuesto sobre los ingresos brutos*

Título del TFG en inglés:

*Multilateral Agreement: Harmonization
the regulatory framework for the implementation of
gross income tax*

Tipo de TFG (PAP, PIA, IDC): PIA

Integrantes de la CAE: Anahí Martínez - Daniel Montes

Fecha de último coloquio con la CAED: 12/11/2012

Versión digital del TFG contenido y tipo de archivo en el que fue guardado:
PDF

Autorización de Publicación electrónica: Si, dentro de 6 meses.