

PROVINCIA DE SANTA FE

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES (C.F.I.)

TÍTULO: *ESTUDIO DE ALTERNATIVAS SOBRE ARMONIZACIÓN Y/O SUSTITUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS*

INFORME FINAL

SEGÚN EXPEDIENTE 7830 00 01

FEBRERO 2007

Experto:

C. P. Ana María Grecchi

Colaboradora:

C.P. Andrea Fernanda Brunotti

SÍNTESIS EJECUTIVA

Toda la doctrina y los agentes económicos involucrados han sido contestes en considerar al Impuesto sobre los Ingresos Brutos como un impuesto con sesgo antiexportador, que actúa en contra de la competitividad de los diversos sectores productivos, que a partir del Pacto Fiscal ha creado barreras económicas según la radicación de las plantas productivas, con sistemas de retención y percepción que complican la actividad de los contribuyentes multijurisdiccionales, por lo que se ha aconsejado en general su sustitución.

Paralelamente a estas consideraciones, la doctrina unánimemente señala que la República Argentina tiene un grave problema de falta de correspondencia fiscal, dado que los gobiernos subnacionales realizan un proporción importante del gasto público, sin soportar el correspondiente costo político de la recaudación, situación que acarrea, salvo honrosas excepciones, falta de responsabilidad fiscal de las autoridades subnacionales y tendencia al aumento del gasto público consolidado.

Del análisis de las distintas propuestas de sustitución o adecuación se han extraído las siguientes conclusiones y recomendaciones:

Aprovechar experiencias previas de las administraciones provinciales tributarias y de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral

Mantener un impuesto de la esfera provincial como recurso propio y exclusivo.

Dicho impuesto no debe interferir en la competitividad

No debe producir doble o múltiple imposición horizontal

No debe haber mecanismos de compensación, que complican al contribuyente y difícilmente puedan las administraciones tributarias gestionar y controlar

El impuesto debe tener una estructura legal uniforme, a pesar de que esto vaya en desmedro de las potestades tributarias subnacionales. Este requisito es fundamental para tener un solo mercado.

Pocas alícuotas y tratamiento uniforme para todas las actividades

Buscar un equilibrio entre el respeto a las autonomías provinciales y la eficiencia del impuesto

Mecanismos ágiles para solucionar la posible conflictividad en la aplicación del impuesto, tanto entre las jurisdicciones intervinientes, como entre los contribuyentes y las administraciones provinciales.

Podría ser pago a cuenta de impuestos nacionales

Exenciones limitadas y uniformes para todas las jurisdicciones y restringir las potestades locales a pocas exenciones (4 o 5) aceptadas por el resto. El ámbito de discusión sería la Comisión Plenaria, de mantenerse el ISIB.

Normas de procedimientos uniformes para todas las jurisdicciones. La dispersión actual de este tema es muy complicado para los contribuyentes de más de una jurisdicción.

De no haber un nuevo impuesto y mantenerse las estructuras actuales, cumplimiento estricto del Pacto Fiscal, lo que implica que las exenciones, una vez tomada la decisión de ser otorgadas son para todas las jurisdicciones, no solamente para aquella donde se radica el emprendimiento.

De no ser posible lo anterior, exonerar totalmente la etapa primaria, y gravar las etapas sucesivas con alícuotas que vayan en rangos de 0.5% al 1.5%

INDICE TEMÁTICO

1. Introducción
2. Marco Constitucional
3. Evolución de la Estructura Imp. Argentina
4. Nacimiento y expansión del Impuesto a las

Actividades Lucrativas (actual Impuesto sobre los Ingresos Brutos)

5. Análisis de las normas actuales de armonización de las legislaciones de todas las jurisdicciones
6. El impuesto sobre los Ingresos Brutos: Principales Asimetrías

7. Convenio – sujeto o Convenio – actividad

8. Sustento Territorial

9. Asignación de Gastos

10. Atribución de Ingresos

11. Retenciones y percepciones

12. Pacto Fiscal : Exenciones a la Producción

13. Protocolo Adicional al Convenio Multilateral

14. Conclusiones y recomendaciones para la Armonización del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

15. Principales propuestas de sustitución o adecuación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

16. Conclusiones y recomendaciones

17. Anexo 1 – Art.9 de la ley de coparticipación

- Anexo 2 – “ Disposiciones del Convenio”

Anexo 3 – Cumplimiento actual del Pacto Fiscal II por jurisdicción

Anexo 4 – Incorporación de regímenes de Retenciones, Percepciones y Recaudación

por jurisdicción

Anexo 5 – Alícuotas más relevantes
por jurisdicción

1. - INTRODUCCIÓN

El presente informe, con los Anexos integrantes, resulta el informe final del contrato de locación de obra, cuyo objeto es el *“Estudio de alternativas sobre armonización y/ o sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos”*, exp. N° 78300001, conforme al plan de trabajo oportunamente acordado.

Según dicho plan las tareas realizadas se dividieron según el siguiente esquema:

Análisis de las normas actuales de armonización de las legislaciones del Impuestos sobre los Ingresos Brutos de todas las jurisdicciones y sus efectos: Ley de Coparticipación Federal, Convenio Multilateral, Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento y otras normas atinentes y la descripción y análisis de las principales asimetrías detectadas en las normativas de las distintas jurisdicciones

Descripción y análisis de los principales problemas que se plantean por la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los sujetos que realizan actividades interjurisdiccionales y los principales problemas actuales para la armonización de las legislaciones sobre los ingresos brutos de las distintas jurisdicciones

Análisis de las principales propuestas de sustitución o adecuación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y obstáculos para su implementación

Conclusiones

2 – MARCO CONSTITUCIONAL.

La República Argentina adopta la forma federal de gobierno; prevé la existencia de un federalismo trifásico, en el que se reconoce a la Nación, las Provincias y las Municipalidades, aunque la regulación esté dada para los dos primeros niveles, dejando al tercero para que sea regulado por los respectivos ordenamientos provinciales.

La Constitución Nacional regula la distribución entre la Nación y las Provincias mediante el siguiente método que se asienta en tres órdenes de formulaciones:

un principio general en el art. 121, por el cual *“las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al gobierno federal”*, principio que se ve reforzado en el art. 126, en tanto reitera que las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación, e inmediatamente enumera toda una serie de prohibiciones,

define en los art. 4 y 75, inc. 1 y 2 cuales son los poderes tributarios que se le otorgan a la Nación y

precisa, en los art. 5 y 123, que los ordenamientos provinciales deberán asegurar la existencia de los municipios, de lo que se desprende, razonablemente, que han de establecer sus respectivas potestades tributarias.

Dada esa estructuración cobra especial importancia referir las potestades tributarias que la Constitución Nacional le ha otorgado al nivel nacional, pudiendo destacarse:

que la Nación podrá aplicar de manera exclusiva impuestos aduaneros es decir, gravámenes que tengan como objeto el hecho de la importación o de la exportación. Así surge de los art. 4 y 75 inc. 1.

que la Nación podrá aplicar impuestos directos sólo por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio, y siempre que la defensa, la seguridad común y el bien general del Estado lo exijan (art. 4 y 75, inc.2). Como se advierte, este tipo de impuestos puede ser aplicado por la Nación, únicamente con las limitantes de tiempo y circunstancias que se mencionan.

y que podrá aplicar impuestos indirectos en concurrencia con las provincias. Esta atribución no surgía de manera expresa del texto constitucional, no obstante lo cual había sido pacíficamente admitida. Se incorpora en la reforma constitucional de 1994 dentro del art.75, inc.2.

las provincias, por su parte, como consecuencia de los principios ya recordados, carecen de toda potestad tributaria en materia aduanera, tienen potestad concurrente en materia de impuestos indirectos, y potestad primigenia en materia de impuestos directos, salvo que los haya establecido la Nación.

En síntesis, la Nación tiene la exclusividad en materia de impuestos aduaneros y existe un amplio campo de potestades concurrentes entre la Nación y las Provincias en materia de impuestos directos e indirectos.

Las Municipalidades, por su parte tendrán las potestades tributarias que les otorguen los estamentos normativos provinciales.

El comercio interjurisdiccional.

El art. 75, inc. 13, reserva al congreso nacional la facultad para reglar el comercio con las naciones extranjeras y de las provincias entre si.

La llamada cláusula comercial se complementa y se potencia con la prohibición genérica para las provincias de ejercer el poder delegado por la Constitución al Gobierno Federal arts. 121, y 126 con los arts. 9, 10, 11, 12, 26 .

De estas disposiciones constitucionales, que tenían por propósito lograr “ *un solo territorio para una sola Nación*” se han derivado consecuencias impositivas dado que la jurisprudencia ha interpretado, con acierto que “imponer es reglar”, lo que plantea el arduo tema de la validez de los tributos locales que recaigan sobre los actos o actividades de comercio interjurisdiccional.

Tal como lo señala Bulit Goñi¹: la jurisprudencia parece orientada definitivamente a reconocer la validez de los tributos locales que recaigan sobre manifestaciones del comercio interjurisdiccional en tanto y en cuanto no se conviertan en una traba efectiva para ese comercio, no tuerzan las corrientes naturales de circulación y de consumo, no resulten discriminatorios, no encubran un tratamiento preferencial para la riqueza local en detrimento de la de otros Estados, no provoquen una superposición impositiva que desaliente o imposibilite la actividad interjurisdiccional, no actúen como instrumento de protección económica, gravando la producción foránea más que la local.

La copiosa jurisprudencia admite distinguir dos familias de fallos: los referidos al comercio interjurisdiccional en general, y los referidos específicamente al transporte interjurisdiccional.

En el primer aspecto, desde los orígenes de la corte nacional y hasta hoy la jurisprudencia se ha orientado, de una forma predominante, en sentido antes indicado: el gravamen local es válido si no discrimina, no distorsiona, no actúa como barrera aduanera o instrumento de protección económica, etc.

¹ Bulit Goñi E, “*Impuesto sobre los Ingresos Brutos*” Ediciones Depalma (1997).

En cambio, desde el primer fallo dictado en 1940, ininterrumpidamente hasta 1984, la jurisprudencia declaró la inconstitucionalidad de los gravámenes locales que recayeran sobre actividades de transporte interjurisdiccional, por violatorios de la cláusula comercial; a pesar de admitir siempre que el transporte es una especie del género comercio, la trató de manera distinta, sin explicar puntualmente las razones.

En 1984, en el fallo de la causa “Transporte Vidal” la corte abandona explícitamente la orientación iniciada, y aplica al transporte interjurisdiccional el mismo tratamiento del comercio interjurisdiccional, ya comentado.

No obstante, en 1986, la corte, en la causa “Aerolíneas Argentinas” le impone al poder provincial una severa restricción respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos: cuando en el precio de las tarifas fijado por el Estado Nacional no se ha contemplado la incidencia del referido gravamen, no ha podido ser trasladado, por lo que de indirecto ha pasado a operar como directo, superponiéndose con el Impuesto Nacional a las Ganancias, en violación de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

Finalmente, tal como lo señala Bulit Goñi² el alto tribunal ha abandonado explícitamente esta restricción, por lo que la interpretación mayoritaria de la cláusula comercial rige ahora en toda su extensión, tanto para el comercio interjurisdiccional en general, como para el transporte interjurisdiccional en particular, lo que a nuestro juicio es correcto.

La cláusula de la prosperidad.

El art. 67, inc.16, del texto de 1853/60 establece que corresponde al congreso “ *proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo*”.

Una disposición similar es consagrada para el orden provincial por el art. 107, hoy 125, lo que origina así un número importante de facultades concurrentes, bien que ajustadas a su orden natural de coordinación y subordinación, esencialmente de complementación para fines que son de interés común. El matiz tributario que presenta esta cláusula, se refiere a la validez de las normas nacionales que dispongan exenciones de tributos provinciales o municipales.

El art. 67, inc. 16, otorga facultades al Congreso nacional inclusive para decretar exenciones de impuestos locales, pero sólo hasta el límite de lo que sea real y efectivamente necesario para el ejercicio de sus propios cometidos a los que

² Bulit Goñi E, “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” Ediciones Depalma (1997).

el mismo artículo se refiere. Como en tantos otros aspectos contemplados por el art. 31, existiendo superposición de legislaciones (la local que grava, y la nacional que exime) sobre un mismo objeto y siendo ellas incompatibles, prevalecerá la emanada del órgano nacional, en tanto éste no se haya exorbitado en sus atribuciones.

En la reforma constitucional de 1994 el texto de este inciso se incorpora en el artículo 75 y ha sido desdoblado en dos, 18 y 19, estando lo sustancial que interesa a este punto en el primero de ellos.

3 – EVOLUCIÓN DE LA ESTRUCTURA IMPOSITIVA ARGENTINA

En la segunda mitad del siglo XIX y hasta las primeras décadas del XX, mientras el comercio exterior fue el determinante primordial del modelo de crecimiento económico argentino, los impuestos a la importación y a la exportación constituyeron el principal ingreso tributario de la nación, y junto con la venta y explotación de las tierras públicas y algún empréstito, la conformación casi exclusiva de los recursos del Estado Nacional.

La crisis de 1890, originada por la baja de los precios internacionales de las *commodities* que la Argentina exportaba, afectó notoriamente a la recaudación aduanera; principal fuente de recursos del erario público nacional.

Entre otras medidas adoptadas para paliar esta severa crisis, se crearon, con vigencia a partir de 1891, y a imagen y semejanza de los que aplicaban las provincias, los que se llamaron Impuestos Internos Nacionales al Consumo.

En el orden local, habiendo perdido por la vigencia de la Constitución Nacional los ingresos provenientes de la aduana y los llamados derechos de tránsito, las provincias comenzaron a aplicar variadas clases de impuestos que se conocieron genéricamente como internos (por oposición a los impuestos llamados externos, que quedaron en manos exclusivas de la nación) los cuales recaían, según los casos, sobre los consumos, el comercio o la producción de bienes.

La tortuosa coexistencia de estos tributos internos nacionales e internos provinciales de todas las provincias, no siempre coincidentes, que resultaba claramente desalentador de las actividades económicas, llevó a propiciar un régimen de unificación de estos impuestos internos nacionales y provinciales. Así se inaugura el sistema de leyes-convenio, donde la nación establecía un único régimen de impuestos y coparticiparía a las provincias la recaudación de dichos impuestos internos; por su parte, las provincias derogarían sus propios impuestos internos, y se comprometieron a *“no establecer en el futuro gravámenes análogos a los nacionales coparticipados”*

Resultó determinante para la reunificación antedicha el fallo de la Corte Suprema de la Justicia de la Nación en la causa Sociedad Anónima Mattaldi – Simón Limitada contra la Provincia de Buenos Aires de fecha 28 de setiembre de 1927 donde se había planteado determinar si podían coexistir los impuestos específicos a los consumos nacionales y

provinciales en el sistema tributario argentino. Según Oscar Berteá³, la conclusión de dicho fallo fue que: “ *las Provincias conservan facultades impositivas y pueden ejercitarlas en concurrencia con las de la Nación, dentro del alcance y con las limitaciones determinadas por la ley fundamental.*”

No obstante, la Corte reconoció la existencia de la doble imposición que, sin que pueda calificársela por ese sólo motivo de inconstitucional, provocaba importantísimos problemas a la actividad económica, no siempre de fácil resolución.

De allí que recomendara al poder político tener en cuenta las múltiples iniciativas tendientes a reformar la Constitución o bien a nacionalizar los impuestos internos en cuanto a su percepción, para luego distribuirlos entre todas las jurisdicciones en forma proporcional y equitativa.

Este antecedente resultó fundamental para comenzar a diseñar la finalización del estado de beligerancia fiscal, como la denominaba Luqui. Tan es así que en poco más de 7 años se arribó a una solución casi definitiva: la ley-convenio 12.139 de unificación de impuestos internos.”

Las provincias gravaban también la propiedad inmueble, la instrumentación de los negocios con el impuesto de sellos, la radicación de vehículos, y la transmisión gratuita de bienes, existiendo además un sinnúmero de tasas por servicios de escaso rendimiento fiscal y de engorroso cumplimiento por los contribuyentes y de verificación por el fisco.

4 - NACIMIENTO Y EXPANSIÓN DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS (ACTUAL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS).

A fines de los años cuarenta, en la Provincia de Buenos Aires se gestó la idea de dotar a la jurisdicción de un impuesto de mayor significación que los existentes. Así, y tomando como base de inspiración el Impuesto al Comercio e Industrias que ya regía, el nuevo Código Fiscal de 1948 instituyó el Impuesto a las Actividades Lucrativas.

El Impuesto a las Actividades Lucrativas debe computarse como antecedente directo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Su aparición dentro del Régimen Tributario Argentino se produce en el año 1948, en el entonces flamante Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, libro segundo, título segundo, art. 94 a 106, Ley N° 5246.

En el mismo año se dictó la Ley Nacional N° 13.487 del 30-9-48 que sustituyó el inc.3 del art.1 de la Ley Orgánica Municipal N° 12.704 y sancionó en el orden de la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, (ejerciendo el Congreso la competencia que le otorga el art. 75, inc. 30, de la Constitución Nacional), el Impuesto a las Actividades Lucrativas, que regiría a partir del 1 de enero de 1949.

En ese año 1949, el Ministerio del Interior quiso reordenar la situación financiera de los municipios de los territorios nacionales, que eran entidades autárquicas, mientras que a dichos territorios nacionales los administraba el Gobierno

³ Berteá, Aníbal Oscar.” *La coparticipación y el teorema de Coase*”. Diciembre 2003

Central y con fondos de Rentas Generales, para ello, dichos municipios fueron dotados de un Impuesto a las Actividades Lucrativas a imagen y semejanza del establecido por la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

Poco después, el Gobierno Nacional advirtió la inconveniencia de situar el gravamen en ese nivel, y lo desplazó desde sus municipios a los propios territorios nacionales, que siempre fueron, en realidad, de nivel asimilable a las provincias.⁴

Lógicamente, este gravamen sustentaba el principio de territorialidad; entonces, ocurría que un contribuyente que ejercía una actividad en las dos jurisdicciones mencionadas se encontraba gravado por ambos fiscos, y por el mismo hecho imponible. Obviamente, la recta aplicación del impuesto a las actividades lucrativas cuando un contribuyente ejercía una actividad de un proceso económicamente inseparable daba lugar a la una doble imposición horizontal o superposición impositiva.

La Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires (MCBA) gravaba los ingresos derivados de actividades desarrolladas fuera de su jurisdicción por sujetos radicados dentro, cuando no las ejercieran por medio de sucursales o establecimientos permanentes y no llevaran contabilidad debidamente discriminada, a cambio de lo cual eximía el supuesto inverso, criterio que no era seguido por la Provincia de Buenos Aires.⁵

Esta situación, planteó el problema del deslinde de las facultades impositivas entre la MCBA y la Provincia de Buenos Aires. La solución de este problema debería provenir de un acuerdo entre ambas jurisdicciones. El Convenio Bilateral llegó a lograrse recién en mayo 1953, y luego en agosto del mismo año por un Convenio Multilateral entre la Capital y todas las Provincias. Las Provincias firmantes del primer convenio eran Buenos Aires, Catamarca, Córdoba, Corrientes, Entre Ríos, La Pampa, Jujuy, La Rioja, Mendoza, Salta, San Juan, Santa Fe, Santiago del Estero, Tucumán. Dejándose abierta a la adhesión de las Provincias faltantes.

El Convenio Multilateral, en principio tenía el objetivo de evitar las superposiciones impositivas en bs casos de actividades interjurisdiccionales, pero esto no había sido su única finalidad. Tal como señala Jarach,⁶ además de subsanar ese inconveniente y al tiempo que lo hacía, se propuso fundamentalmente coordinar y armonizar el ejercicio de poderes tributarios autónomos, con el objeto de lograr uno de los principios más importantes de un Estado Federal: el que el sólo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones políticas en que se

⁴ En los años sucesivos el gravamen fue incorporado al régimen tributario de otras provincias llegándose, desde hace muchos años, a la situación actual en que rige en las veintitrés provincias y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; en todos los casos como Impuestos Sobre Los Ingresos Brutos, salvo en Salta que se denomina Impuesto a las Actividades Económicas y con características sustancialmente semejantes.

⁵ Jarach D., *“Curso Superior de Derecho Tributario”* CIMA(1957)

⁶ Jarach D., *“Curso Superior de Derecho Tributario”* CIMA(1957)

divide el país, no debiera acarrear al contribuyente una carga impositiva más gravosa que la que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.

Esta función coordinadora surge clara desde los orígenes. El art. 16 inc. c, del Convenio Bilateral, que luego pasó a ser 18 inc. c, en el primer Multilateral, y 20 inc. c, en 1960, claramente encomienda a la Comisión Arbitral la función de coordinar la acción de los fiscos, con el propósito de evitar múltiples fiscalizaciones y decisiones encontradas en la determinación del monto imponible. En los textos posteriores esta formulación fue suprimida, pero no porque haya desaparecido ni la atribución ni la finalidad. Es el caso del art. 32 del texto de 1964, y el art.31 del texto de 1977 vigente actualmente.

La tarea de coordinación, tiene también por finalidad evitar a los contribuyentes, las múltiples y repetidas fiscalizaciones con respecto a obligaciones fiscales originadas por un mismo hecho imponible y medidas por un mismo monto de ingresos brutos, obviando con ello la superposición de tareas administrativas y el consiguiente dispendio de esfuerzos, cerrando de paso, las brechas que favorecen la evasión fiscal.⁷

La aparición de estos convenios en la década de los años 50, marca el comienzo de una nueva etapa en el Derecho Fiscal Argentino, a crear una nueva rama que se ha dado en llamar Derecho Fiscal Interprovincial; conjunto de normas de derecho público convencional tendiente a armonizar y coordinar los poderes fiscales autónomos, manteniendo los impuestos propios de cada estado, pero subordinando su aplicación a principios y normas libremente pactados entre ellos.

5 – ANÁLISIS DE LAS NORMAS ACTUALES DE ARMONIZACIÓN DE LAS LEGISLACIONES DE TODAS LAS JURISDICIONES

Evolución del Convenio Multilateral

Convenio bilateral En el proceso de búsqueda de un sistema que permitiera proporcionar el gravamen a tributarse en cada jurisdicción con la actividad cumplida en cada una, se concluyó que lo más acertado era tomar en cuenta los costos de los procesos económicos realizados en cada una de ellas.

Se sostenía que no presentaría grandes dificultades de determinación en la mayoría de las empresas, que desarrollaban sus actividades económicas en Capital Federal y la Provincia de Buenos Aires, porque era relativamente fácil de deducir de los asientos contables, los costos soportados en cada una de ellas.⁸ Es necesario aclarar que el término costos se utilizó como sinónimo de gastos.

⁷ Bulit Goñi E, "Convenio Multilateral" Ediciones Depalma (1992)

⁸ Bulit Goñi E, "Convenio Multilateral" Ediciones Depalma (1992).

Además, este acuerdo no limitaba el concepto de gastos o costos computables, por lo cual se debe entender que todos lo eran. En 1960, con motivo del Segundo Convenio se establece una limitación de gastos a computar.

Primer convenio multilateral. Su estructura era muy parecida a la del Bilateral, con cuatro diferencias bien marcadas:

- 1- Se incorpora un art. 10 como un antecedente del actual art. 13, primer párrafo.
- 2- Se modifica la composición de la Comisión Arbitral y se amplían sus atribuciones.
- 3- Se proscriben los tratamientos discriminatorios.
- 4- Se establecía una vigencia de dos años.

Cabe aclarar, que en este primer convenio, los ingresos no se tenían en cuenta como parámetro de distribución de la base imponible; ésta sólo se distribuía según los gastos. Con el correr de los meses, se advirtió que la consideración exclusiva de los gastos beneficiaba a algunas jurisdicciones en detrimento de otras. El avance industrializador de la Provincia de Bs. As, generaba la instalación de nuevos establecimientos industriales; y a su vez el traslado de éstos desde la Capital Federal a la Provincia de Buenos Aires, por razones de urbanización, pero las sedes administrativas permanecieron en la Capital.⁹ Es de importancia crucial recordar, que la economía de nuestro país se encontraba en la etapa de sustitución de las importaciones, desarrollándose la industria liviana, que era intensiva en mano de obra, y la tecnología de aquellos tiempos no desplazaba la mano de obra.

Lo que significaba, que al tomarse solamente los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción, las provincias (Buenos Aires, Santa Fe y Córdoba) se beneficiaban con dicho parámetro de distribución en perjuicio de la Capital, porque generalmente las grandes empresas sólo tenían allí la sede administrativa. Además, se generó un gran número de empresas que eran pequeñas y medianas, que radicaron en las provincias el establecimiento industrial, y dentro de éste la administración.

Este Convenio fue prorrogado sucesivamente hasta que se suscribió un segundo Convenio Multilateral que sigue los lineamientos de sus antecesores e introduce algunas variantes.

Segundo y tercer convenio multilateral La novedad más importante del segundo Convenio, celebrado el 14 de abril de 1960, fue la introducción de un nuevo factor de distribución de la base imponible. El art. 2¹⁰ de este convenio dispuso que la base imponible se distribuya de la siguiente manera:

⁹ Bulit Goñi E, "Convenio Multilateral" Ediciones Depalma (1992).

¹⁰ Se incorpora un titulado semejante al actual.

- * 20% según los ingresos
- * 80% según los gastos que ya regían como parámetro distribuidor del régimen general.

La inclusión de este nuevo parámetro tuvo su origen en haberse admitido la necesidad de buscar un elemento de corrección al sistema o régimen general, porque no en todos los casos existe una correspondencia total entre:

el monto de las erogaciones incurridas en cada jurisdicción, y la importancia de las actividades en ella desarrolladas; medida a los efectos tributarios que generan, ya que se podía observar que en determinados casos existían actividades que producían ingresos brutos, no obstante de exigir la realización de pequeños gastos para su cumplimiento.¹¹

El 23 de octubre de 1964 se sancionó un tercer Convenio Multilateral, que presenta dos modificaciones destacables:

la participación de los ingresos se incrementa al 30%, y los gastos en el régimen general se llevaron al 70 %

Convenio multilateral del 1977. El 18 de agosto de 1977, se aprobó el texto vigente en la actualidad, que fue suscrito por todas las jurisdicciones¹².

En 1979 y para regir a partir de 1980 se impartieron “pautas” emanadas de la Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación, consistentes en una regulación completa y terminada del tributo local para ser incorporada textualmente a cada una de las legislaciones locales positivas, y que en general lo fueron.

Para darle mayor firmeza institucional a la antes dicha uniformidad en lo sustancial del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tales pautas serían incorporadas dentro de la Ley de Coparticipación Federal Nº 20.221 mediante la Ley Nº 22.006 y modificatorias conformando un texto que sería mantenido en la Ley Nº 23.548.

En el año 1988, la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria aprobaron en Córdoba un Proyecto de Nuevo Convenio Multilateral que nunca entró en vigencia porque no fue ratificado por todas las jurisdicciones, pero que en aquellos supuestos donde el actual Convenio guarda silencio es un elemento de referencia. La importancia de este Proyecto para el análisis de algunas cuestiones controvertidas lo da el Dr. Arsenio Díaz: *“El proyecto elaborado en Córdoba en 1988,*

¹¹ Figueredo R, “Análisis del Nuevo Convenio Multilateral sobre el Impuesto a las actividades lucrativas”. Derecho Fiscal Tomo IX.

¹² Cabe aclarar, que el texto modificatorio aprobado en Córdoba en 1988, ha tratado de incorporar algunas normas que según la experiencia recogida en la aplicación de los textos anteriores, hacían y hace falta aclarar todavía, pero no rige por falta de las adhesiones unánimes.

nunca tuvo vigencia, pero fue ratificado por varias jurisdicciones y es indudable que no sólo los fiscos sino también los contribuyentes lo tienen como fuente de consulta por ser técnicamente más avanzado que el actual".¹³

Naturaleza jurídica del convenio.

La naturaleza jurídica del Convenio constituye un tema poco transitado en la doctrina pese al largo tiempo de su vigencia. Usualmente, se pone de relieve su carácter de instrumento para evitar la doble imposición.¹⁴

Se lo puede definir como un sistema de coordinación horizontal celebrado entre las jurisdicciones subnacionales del mismo nivel, las provincias y la Ciudad Autónoma de Bs. As., titulares de poder tributario, siendo en principio ellas mismas las que llevan a cabo su coordinación, sin necesidad de la intervención del Estado Nacional.

También es muy importante tener presente lo señalado por el Profesor De Marco H: *"El problema de la armonización horizontal pudo haberse resuelto recurriendo al expediente tradicional utilizado para evitar la doble o múltiple imposiciones que han sido características del plano internacional. Esto es, disponer la exención en uno de los fiscos para que toda la gravación se produzca en el otro, a condición de reciprocidad. Sin embargo, ese camino hubiese solucionado sólo el problema de los contribuyentes, pero no el de las jurisdicciones.*

*En particular, teniendo dos realidades propias de nuestro medio, una la manifiesta disparidad que caracteriza a nuestras distintas jurisdicciones, y la otra que en cierta manera deviene de la primera, la ostensible desigualdad de los términos del intercambio interno. Provincias ricas y pobres, productoras y consumidoras, superpobladas y vacías, industrializadas y pastoriles o mineras, etc. Haber sometido esa realidad al expediente tradicional referido, hubiese acrecentado las disparidades, hubiese perjudicado a unas jurisdicciones a favor de otras, hubiese acentuado nuestras distorsiones internas. Por eso se buscó un procedimiento original, que aseguró que la base imponible sea uniforme para todas las jurisdicciones, a la vez que la interjurisdiccionalidad no sea por sí más gravosa".*¹⁵

La doble imposición no se debía a que los hechos imposables no estuvieran definidos con un alcance estrictamente territorial. Ella surgía a consecuencia de la materia imponible, o sea, los Ingresos Brutos que constituyen el índice para la medición del monto del impuesto: cuando una misma actividad se ejercía mediante un proceso único en más de una jurisdicción, quedaba verificado el hecho imponible respecto de cada una de ellas, y cada una podría gravar el mismo y único total de Ingresos Brutos. Las principales características del método empleado:

¹³ Anexo I de la Resolución 19/2006 de la Comisión Plenaria del 16/08/2006

¹⁴ Althabe M, *"El Convenio Multilateral para circunscribir la imposición local sobre actividades interjurisdiccionales."* Derecho Fiscal Tomo XXX

¹⁵ De Marco H, *"Convenio Multilateral"*, C.I.T.A.F. (Doc. C.I.E.T. nro. 948).

En primer lugar, el Convenio define su ámbito de aplicación en sólo aquellas actividades, que realizadas por un mismo sujeto y conformando un proceso único económicamente inseparable, se ejercen en más de una jurisdicción. El Convenio no dispone nada sobre aquellas actividades que son ejercidas exclusivamente en el ámbito interno de una jurisdicción. Lo cual implica que existen dos tipos de contribuyentes:

Contribuyentes directos

Contribuyentes del Convenio.¹⁶

El mecanismo de distribución de base imponible adoptado por el Convenio se aplica aún cuando no se verifique ninguna superposición impositiva. Por ejemplo, si una jurisdicción donde se ejerce actividad, el fisco pertinente ha procedido a la exención del gravamen, la o las otras jurisdicciones sólo podrán gravar la parte de los Ingresos Brutos totales que resultan atribuidos, ya que la no gravación de la actividad por las demás jurisdicciones, o su gravación por éstas en una magnitud menor, no hacen acrecentar la porción gravable por las demás en que verifique el hecho imponible.¹⁷

El Convenio no prohíbe ni dificulta que cualquier Provincia adopte el tratamiento fiscal que prefiera con las distintas actividades, sobre las exenciones, recargos, o alícuotas que en cada caso se dispongan. Todas ellas son materias exclusivas de cada jurisdicción adherida. Porque este acuerdo sólo distribuye base imponible, no montos de impuestos. El Convenio reparte entre las distintas jurisdicciones en que se ejerce una misma actividad por un mismo sujeto conformando un único proceso económico, base de los Ingresos Brutos totales según determinados parámetros.

Para medirlo, es decir, para que se pueda establecer cuál es el volumen de la actividad cumplida en cada jurisdicción, el Convenio recurre, como principio general, a dos parámetros:

los ingresos y
los gastos.

En ciertos supuestos, expresamente mencionados por el Convenio como regímenes especiales, la distribución de base se realiza conforme a porcentajes fijos.¹⁸

El convenio y las normativas constitucionales

El art. 75, inc. 13¹⁹ de la Constitución Nacional, establece que corresponde al Congreso Federal reglar el comercio con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí. Para Bulit Goñi²⁰, esta normativa sólo significa que los gravámenes

¹⁶ Ver Anexo II "DISPOSICIONES DEL CONVENIO". Ámbito de aplicación.

¹⁷ Ver Anexo II "DISPOSICIONES DEL CONVENIO". Ámbito de aplicación.

¹⁸ Ver Anexo II "DISPOSICIONES DEL CONVENIO". Regímenes especiales.

¹⁹ Art. 67 inc. 12 de la Constitución anterior.

locales no podrán ser discriminatorios, no podrán gravar el comercio interjurisdiccional de manera distinta de como gravan el comercio interno, no podrán recaer por el origen, el destino o el mero tránsito de los bienes o personas, no podrán torcer las corrientes naturales de consumo, no podrán operar como aduanas interiores, como derechos de tránsito, ni como instrumentos de protección económica.

Pero, a su vez, es sumamente conveniente tener presente la posición de Dr. Althabe M²¹, que plantea que:

Las provincias tienen poderes preexistentes a la organización nacional, y que algunos de ellos fueron delegados a la Nación, y los restantes no expresamente delegados se mantienen reservados a las provincias. (art. 121 de la Constitución Nacional)²²

El art. 10 de la Constitución Nacional declara libre de derechos la circulación, dentro del territorio nacional, a los géneros y mercancías de todas clases, tanto de producción nacional como introducidas desde el exterior

El art. 11 de la Constitución dispone que serán libres de los llamados derechos de tránsito los artículos y vehículos que pasen por territorio de una provincia a otra.

Es total la prohibición de establecer gravámenes por el sólo hecho de transitar el territorio, cualquiera sea la denominación que se utilice. La libertad de circulación que alude la Constitución, no es la que forma la base del comercio y que tiene por fines las transacciones, actos y contratos con objeto de transmitir las cosas sujetas a los hombres. En consecuencia resulta legítimo imponer mercaderías de otra jurisdicción, siempre que no exista el objetivo de gravar el transporte o el comercio interjurisdiccional, sino algunos de los productos derivados de la elaboración o transformación realizados en la provincia.²³

Desde el momento que las mercaderías llegan a confundirse con la masa general de bienes incorporados en la provincia, no es posible afirmar que el impuesto gravita sobre el simple hecho de la introducción de los bienes en ella.²⁴

Un fallo de la Corte Suprema de Justicia, el caso de Noel y Cía. Ltda.S.A. c. Pcia. de Bs. As, sostuvo que si se admitiera que por el solo hecho de provenir fuera de la jurisdicción, las mercaderías introducidas están libres de oblar el tributo que deben satisfacer las de jurisdicción local, se estaría vulnerando otros principios constitucionales. Este fallo fue dictaminado el 21/7/ 71, y si bien no los nombra, los principios son igualdad de los impuestos y de las cargas públicas.²⁵

²⁰ Bulit Goñi E, "Convenio Multilateral" Ediciones Depalma (1992)

²¹ Althabe M, "El Convenio Multilateral para circunscribir la imposición local sobre actividades interjurisdiccionales." Derecho Fiscal Tomo XXX

²² Art. 104 de la Constitución anterior.

²³ CSJ. "Wulff c. Pcia de Santiago del Estero".

²⁴ CSJ. "Red Star SAIC c. Pcia de Entre Ríos". Derecho Fiscal XXI

²⁵ Art. nro. 16 de la Constitución.

Entonces, el comercio interjurisdiccional no resulta afectado, si el impuesto grava de modo análogo a las actividades desarrolladas con productos tanto de fabricación local como los procedentes de otras provincias. Pero el reconocimiento de la Corte, no es ilimitado, porque por la aplicación del Convenio únicamente grava la actividad lucrativa, en la proporción correspondiente a la parte atribuible al proceso desarrollado en la jurisdicción que se considera.²⁶

Los gravámenes locales no podrán gravar el comercio interjurisdiccional de manera distinta de cómo graven el comercio interno, no podrán gravar en función del origen, el destino o el mero tránsito de los bienes o personas, no podrán torcer las corrientes naturales de consumo, no podrán operar como aduanas interiores, como derechos de tránsito, ni como instrumentos de protección económica.²⁷

Deberán ser, en suma, típicos gravámenes locales, por su estructura de conformación, por sus modos de vinculación con el hecho generador de la obligación tributaria, y por su medida.

El convenio multilateral neutraliza todo efecto distorsionante que pudiera provenir de este gravoso impuesto al limitarlo estrictamente sobre la actividad cumplida internamente, no sólo en el hecho generador sino también en la medida de la imposición.²⁸

Dentro del régimen del Convenio debe destacarse la actividad de la Comisión Arbitral que a través de sus resoluciones ha tratado de armonizar la aplicación de las normas del Convenio. Esto se ha mejorado últimamente a través del dictado de normas únicas donde se resumen todas las anteriores resoluciones (RG CA 1/2005 y RGCA 1/2006)

El convenio y la ley de coparticipación

Es fundamental, analizar brevemente el art. 9 de la Ley N° 23548 inc. b punto 1 que excluye al Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la posible analogía con Impuestos Nacionales Coparticipados, a condición de que se ajuste a las pautas que allí se consignan. (Ver anexo I Disposiciones pertinentes del art. 9 de la Ley nro. 23.548)

Es necesario advertir, si bien el Convenio Multilateral vigente en la actualidad fue suscrito por todas las jurisdicciones el 18 de Agosto de 1977 que la Ley Nacional N° 23.548 en su art. 9 inciso d, impone a las provincias continuar aplicando las normas de dicho convenio, sin perjuicio de las ulteriores modificaciones adoptadas por unanimidad de los Fiscos adheridos, lo que implica que por medio de esta ley, la Nación establece la obligatoriedad de la adhesión al Convenio, facultando a las jurisdicciones adheridas a modificarlo con la condición de unanimidad.

²⁶ Althabe M, "El Convenio Multilateral para circunscribir la imposición local sobre actividades interjurisdiccionales." Derecho Fiscal Tomo XXX

²⁷ Bulit Goñi E, "Convenio Multilateral" Ediciones Depalma (1992)

²⁸ Bulit Goñi E, "Convenio Multilateral" Ediciones Depalma (1992)

Además, ese recaudo de unanimidad está contenido en el art. 17 inc. g del Convenio, que otorga atribuciones a la Comisión Plenaria para poder realizar modificaciones al Convenio ad referendum de todas las jurisdicciones adheridas. Lo cual indicaría cierta redundancia.

El art. 9 inc. b, punto 1, dispone en el apartado 6 se dispone que el transporte interjurisdiccional solamente podrá ser gravado con ajuste a lo previsto por el convenio (art 9). En el apartado 11 establece que los períodos fiscales serán anuales, con anticipo sobre base cierta, que en el caso de los contribuyentes alcanzados por el convenio serán mensuales, y en el apartado 12 prescribe que los contribuyentes sujetos al convenio pagarán los impuestos de todas las jurisdicciones en una sola, a cuyo fin ellas deberán concentrar la mecánica respectiva, y la uniformidad de las fechas de vencimiento²⁹.

Del modo descrito se entrecruzan los dos sistemas de coordinación financiera interjurisdiccional que rigen en nuestro medio y así el vertical asegura la existencia del horizontal.³⁰

Con la regulación adoptada en la Ley de Coparticipación Federal se asegura la homogeneidad sustantiva del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que rige en las veinticuatro jurisdicciones, lo que es esencial para la recta funcionalidad del convenio multilateral

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos y los pactos Fiscales

A raíz de la implementación del Plan de Convertibilidad y de los dos Pactos Federales, en 1992 y 1993, las provincias acordaron mejorar su propia movilización de recursos, reformar la estructura de los impuestos provinciales y eliminar una serie de impuestos distorsionantes, modernizar la administración pública provincial, privatizar las empresas públicas, incluyendo la banca provincial, desregular la economía provincial y transferir las cajas de jubilaciones de los empleados públicos provinciales al sistema nacional.

El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, llamado Pacto Fiscal II, que fue suscripto el 12/08/1993 por el Gobierno Nacional y la mayoría de las Provincias, tenía el objetivo central la eliminación de los gravámenes que provocaran efectos distorsivos en la economía. Entre otros, se trataba de eliminar o disminuir los efectos distorsivos de los impuestos sobre los Ingresos Brutos, Sellos, los que graven los intereses de los depósitos a plazo, en caja de ahorro, débitos bancarios, y de los que afecten a la transferencia de combustible, gas, energía eléctrica y todos aquellos que graven la nómina salarial.

²⁹ Bulit Goñi E, "Convenio Multilateral" Ediciones Depalma (1992)

³⁰ Bulit Goñi E, "Convenio Multilateral" Ediciones Depalma (1992)

Con anterioridad al vencimiento del primer Pacto Fiscal del 12- 08-92³¹, aprobado por ley nacional N° 24130 y aún pendiente de ratificación por las legislaturas provinciales, se suscribe un nuevo Pacto Fiscal, llamado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, donde las provincias se comprometían a:

Eximir del I.S.I.B. en forma progresiva y antes del 30-6-95 a las siguientes actividades: Producción primaria, prestaciones financieras, compañías de seguros, de capitalización y ahorro y de emisión de valores hipotecarios, fondos comunes de inversión y de jubilaciones y pensiones, compraventa de divisas, producción de bienes excepto las ventas a los consumidores finales,³² prestaciones de servicios de electricidad, agua y gas excepto las que se efectúen en viviendas de recreo o veraneo y construcción de inmuebles. No quedando comprendidas en la exención las actividades hidrocarburíferas.

Sustituir el I.S.I.B., en un plazo no mayor de tres años, por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía.

Imponer o recomendar a los municipios la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos imponibles que los impuestos provinciales a cuya derogación se comprometen las provincias, entre otros compromisos.

Por otra parte, La Nación se comprometió a derogar el impuesto a los activos, disminuir la incidencia impositiva y previsional sobre el costo laboral, y a adecuar las normas sobre retenciones y pagos a cuenta de IVA con el fin que ningún contribuyente pague una tasa efectiva superior al 18%, entre otros compromisos.

El compromiso señalado sobre la sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, superado el período de transición y logrado un mayor control de la evasión, se iba a realizar en forma gradual por un impuesto general al consumo que mejorase la neutralidad tributaria y competitividad de la economía.

La primera vez que se prorrogó el cronograma de exenciones fue en medio del “*efecto tequila*”, a través de la Ley 24.468, que en su artículo 5° dispuso: “*Prorrógase hasta el 1 de abril de 1996 el plazo para el cumplimiento de las cláusulas...*”

³¹ En el Pacto Fiscal I se convino, el Estado Nacional queda autorizado a retener un 15 %, mas una suma fija de \$ 43.800.000 mensual, de la masa de impuestos coparticipables, en concepto de aportes de todos los niveles estatales que integran la Federación para los siguientes destinos:

a) El 15 % para atender el pago de las obligaciones provisionales nacionales y otros gastos operativos que resulten necesarios.
b) la suma de \$ 43.800.000, para ser distribuida entre los Estados provinciales suscriptores del presente convenio, con el objeto de cubrir desequilibrios fiscales:

— Santa Cruz, Tierra del Fuego y Chubut: \$ 3.000.000 cada una.

— Río Negro, La Pampa, Neuquén y Salta \$ 2.500.000 cada una.

— Catamarca, Formosa, Jujuy, La Rioja, San Juan, Santiago del Estero, Tucumán, Misiones, Mendoza y San Luis: \$ 2.200.000 cada una.

— Entre Ríos: \$ 1.900.000.

— Córdoba y Santa Fe: \$ 500.000 cada una para afrontar los costos de los servicios ferroviarios.

³² Es de crucial importancia tener presente que las ventas a consumidores finales no gozan de éstas exenciones.

En la práctica, la aplicación parcial del compromiso asumido por las Provincias en el Pacto Fiscal, solamente se redujo a la mera exención o disminución del I.S.I.B. en la etapa productiva.³³ Esta situación implica, que en la mayoría de las provincias ha habido una readecuación de las alícuotas de este impuesto, que se materializa en una baja de la presión tributaria en las actividades primarias e industriales y un alza compensatoria en los rubros comerciales y servicios; a tal punto que numerosas actividades primarias se encuentran exentas o gravadas a tasa cero de este impuesto.

En términos generales, se estableció las alícuotas del 1% para las actividades primarias, el 1.5% para la industria, entre 2.5% y 3.5% para el comercio; pero en el rubro de los servicios se observa alto grado de dispersión entre todas las jurisdicciones.

Desde el punto de vista de los contribuyentes, la eliminación o reducción en la etapa productiva provocó dos efectos: Un incremento en las utilidades en las actividades productivas, por la eximición del impuesto o por la disminución de la respectiva alícuota.

Una transferencia de recursos de los sectores comercio y servicios, que soportan una mayor carga tributaria por un incremento en la tasa, hacia las actividades exentas o a aquellas no siendo eximidas fueron beneficiadas por una disminución de las alícuotas.

Dentro de la dinámica de pactos entre la Nación y Provincias con el objetivo de armonizar tributos, debemos incluir el Compromiso Federal del 06 de Diciembre de 1999, que aunque fue ratificado por la ley 25235, nunca tuvo efectividad y en su cláusula 9 estipulaba:

“Las partes acuerdan implementar en el plazo de 24 meses la armonización tributaria entre los distintos niveles de gobierno incluyendo los Municipios, respetando los principios constitucionales de cada provincia que rijan esta materia.

Dicha armonización deberá incluir claves únicas de identificación de los contribuyentes, soportes informáticos de datos, sistemas de valuación inmobiliaria, etc. con el objeto de generar la información necesaria a fin de controlar la evasión fiscal, facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y procurar la baja del costo argentino, eliminando o sustituyendo impuestos que distorsionan la competitividad y las decisiones de producir e invertir en la República Argentina.”

6 - EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS: PRINCIPALES ASIMETRÍAS

El desarrollo económico de una nación requiere la existencia de un mercado interno integrado. Según Juan Bautista Alberdi “ *un solo territorio para una sola Nación*” En los países federales donde los estados que lo componen reservaron parte de sus poderes, entre ellos el tributario, es necesaria, entre otras políticas, una convergencia fiscal que determine iguales cargas para todos los actores económicos, cualquiera sea el estado en el que se radiquen. Las asimetrías

³³ La etapa productiva incluye a las actividades primarias y de producción de bienes. **Se considera primaria** a la actividad agrícola, ganadera, caza, silvicultura, pesca y explotación de minas y canteras.

impositivas producen al menos dos tipos de distorsiones: una que afecta la competitividad de los bienes, por los efectos sobre los costos y la segunda incide sobre la localización de las inversiones, pues afecta la rentabilidad.

Las asimetrías de un sistema tributario traen como consecuencia, distorsiones en la asignación eficiente de los recursos y en la toma de decisiones sobre radicación de inversiones.

En el Impuesto sobre los Ingresos Brutos detectamos que todas las provincias, al cumplir con el Pacto Federal II, eximieron del gravamen a la industria manufacturera, pero no eximieron los bienes que, no siendo fabricados dentro del territorio provincial, (todas las normativas pusieron como condición de la exención la radicación en el territorio provincial de la industria a eximir) son vendidos dentro de su territorio, con el agravante (en diversos casos) de pasar a considerar tales operaciones como operaciones de comercialización a la tasa superior, que se aplica a la actividad comercial, pese a ser un proceso económico único e indivisible. No sólo se limitó la exención comprometida en el Pacto Federal, sino que se pasó a aplicar el impuesto a una tasa mayor que la aplicada al momento en que se firmó dicho pacto, contrariando los motivos que llevaron a su propuesta. De esta manera, el impuesto opera como una verdadera aduana interior contradiciendo lo normado por la Constitución Nacional artículos 9, 10 y 11, que prohíben la existencia de las mismas. Esta situación genera distorsiones de precios según el origen del bien y también afecta la radicación de la producción manufacturera que se inclinará por las provincias de mayor consumo.

En el presente trabajo se tuvo en cuenta sólo el cumplimiento de los compromisos asumidos respecto a las exenciones a aplicar de acuerdo al Pacto Federal II, porque las asimetrías que se producen por el disímil comportamiento de las jurisdicciones (ver Cuadro) obviamente interfiere en la libre circulación de bienes, en la medida que desalientan o por el contrario alientan la radicación de inversiones en función de las ventajas impositivas que ofrece una u otra jurisdicción. Otro tema que produce distorsiones es la multiplicidad de alícuotas, situación que combinada con lo descrito en el párrafo anterior, puede llevar a los operadores económicos a realizar arbitraje, es decir “ vender” donde la alícuota sea más conveniente.

Otra fuente de asimetrías son los regímenes de retenciones, percepciones, de recaudación, en la medida que no respeten el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones. Esto tiene su efecto más importante respecto de los sujetos de Convenio Multilateral y en especial con respecto a los regímenes de percepción y de recaudación.

La Resolución General 01/2006 de la Comisión Arbitral fijó en el TÍTULO VI las pautas a las que deberían ajustarse los Regímenes de Percepción y Retención.

Podrán ser designados agentes de retención o percepción cualquier persona física o jurídica, con independencia de que las mismas estén o no alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Resultarán pasibles de retención o percepción aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo.

En el caso específico de regímenes de retenciones, se fijan pautas diferentes según se trate de contribuyentes comprendidos en el régimen general o en regímenes especiales.

Respecto a los sujetos incluidos en el régimen general, podrán ser sometidos a retenciones teniendo en cuenta como base de cálculo de la misma el 50% del ingreso obtenido en determinada jurisdicción

Respecto de los contribuyentes incluidos en Regímenes Especiales, la base de cálculo para efectuar la retención podrá ser la proporción de ingresos que emana de la aplicación de los citados regímenes especiales

La alícuota de la retención no podrá exceder a la que de acuerdo con la legislación vigente en cada jurisdicción, corresponda aplicar a la actividad del sujeto retenido según la naturaleza de los ingresos brutos sometidos a la misma

Las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral podrán exigir que se practiquen percepciones, únicamente cuando el coeficiente del sujeto pasible de las mismas atribuible a dichas jurisdicciones sea igual o superior a 0,1000. A dichos fines, el sujeto pasible de percepción deberá exhibir copia de la última Declaración Jurada (Form. CM05) debidamente intervenida. (Derogado por la RGCA 4/2006 del 28/05/2006)

Es de observar que la Comisión Arbitral fija como supuesto de aplicabilidad de los regímenes de percepción o retención la necesidad de que haya sustento territorial para que procedan, no obstante no todas las jurisdicciones han tenido esto en cuenta al proceder a la reglamentación pertinente.

El proyecto de nuevo Convenio Multilateral había incluido un artículo 6 que reza así:” *Retenciones: Las jurisdicciones adheridas podrán aplicar regímenes de retención en la fuente siempre que no vulneren los principios consagrados de este Convenio”*

Según Bulit Goñi esto debe interpretarse:

Que el importe que se retenga no exceda lo que debe tributarse a la jurisdicción por la distribución de base que impone el Convenio

Que la retención no convierta en contribuyente de la jurisdicción a quien no lo es

Que no le torne más gravoso su actuación interjurisdiccional de lo que sería su actuación local pura.

Según este autor el anteproyecto preparado por la Comisión Arbitral proponía dos textos alternativos:

Uno de mínima: “ *Las jurisdicciones adheridas no podrán aplicar retenciones en la fuente que superen el impuesto correspondiente a la base imponible efectivamente atribuible a ellas por el presente Convenio”*

Una de máxima: “ *Las jurisdicciones adheridas no podrán aplicar retenciones en la fuente a las actividades cuyos ingresos resulten alcanzados por el Convenio Multilateral”*

Asimismo, los regímenes de retención, recaudación y percepción que no tengan en cuenta lo normado por la Comisión Arbitral con relación a cuando resultan de aplicación y con qué límites, pueden dar origen a la existencia de saldos a favor inaplicables o bien que produzcan desvíos de recaudación, tendientes a absorber esos saldos.

Es decir que las asimetrías que más afectan la idea un mercado integrado se refieren a las exenciones que afectan el proceso productivo (esencialmente las referidas al cumplimiento del Pacto Fiscal del 12/08/1993), la dispersión de alícuotas y determinados regímenes de retenciones y percepciones.

No puede dejar de mencionarse, aunque afecten especialmente cuestiones formales, la diversidad de criterios a los fines de establecer las normativas: Código Fiscal, ley impositiva, leyes especiales, decretos, resoluciones, etc. lo que dificulta un adecuado conocimiento de la normativa, con la consiguiente dificultad para su cumplimiento

Dentro de las asimetrías de índole formal debe mencionarse también los diferentes nomencladores de actividades, prácticamente hay uno por jurisdicción.

7- CONVENIO – SUJETO O CONVENIO – ACTIVIDAD

Lo establecido por el artículo 1º del Convenio Multilateral, al definir el ámbito de aplicación del mismo: “ *Las actividades a que se refiere el presente convenio son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones,...*” dio lugar a dos posturas diferentes respecto de su interpretación.

Dalmasio³⁴ nos ofrece las siguientes interpretaciones:

“ Convenio – sujeto”: Según esta interpretación el convenio se aplica sobre la actividad global de la empresa o sujeto, de tal forma que si una parte cualquiera de la actividad del sujeto está comprendida en el convenio, lo estarán las demás. Su fundamento radica en el hecho de considerar que la vinculación se efectúa a partir del sujeto y no de la actividad.

“ Convenio – actividad” Esta segunda interpretación considera que el convenio se aplica en forma independiente para cada uno de los distintos rubros en que puede exteriorizarse la actividad global de la empresa o sujeto. Según esta interpretación, si un sujeto desarrollara actividades interjurisdiccionales y conjuntamente actividades unijurisdiccionales, estas últimas quedarían fuera de la aplicación del Convenio Multilateral.

Esta última interpretación a la que adhiere mayoritariamente la doctrina, no ha sido receptada por los órganos de aplicación del Convenio Multilateral en sus resoluciones de casos particulares: A través del expediente 1/1979, resolución de la Comisión Arbitral del 26/9/1979 en "Canale Angelaccio y Cía.", y posteriormente por apelación ante la Comisión Plenaria en la causa "Iriarte y Cía. SCS" ambas situaciones resultaron a favor del principio de "convenio-sujeto".

El proyecto de reforma del Convenio Multilateral enuncia: "*cuando se desarrolle más de una actividad interjurisdiccional inescindible en grupos de jurisdicciones no totalmente coincidentes, todos los ingresos de ellas derivados serán distribuidos conjuntamente según las disposiciones del presente Convenio*".

Por lo tanto se deberá en todos los casos efectuar una sola liquidación, aun cuando las actividades interjurisdiccionales no se realicen en jurisdicciones coincidentes. Pero además, el mismo artículo en su párrafo quinto establece que:

"Quien realice actividades interjurisdiccionales inescindibles de las mencionadas en el primer párrafo, y además otra u otras estrictamente locales independientes de ella y económicamente separables de la misma, quedará solamente obligado a distribuir según este Convenio los ingresos que se deriven de aquella actividad interjurisdiccional, pero no los de esta o estas actividades locales que sean exclusivas de la jurisdicción."

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

³⁴ Dalmasio, A.R.- Amor, R. – Pereira, A. F. - *Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Convenio Multilateral* – Editorial Tesis – Buenos Aires, 1987

En nuestra opinión resulta razonable dicho proceder, aun con la vigencia de las actuales normas, pero al no haber certezas respecto del tema, puede traer situaciones conflictivas a los sujetos de Convenio

8 - SUSTENTO TERRITORIAL.

Siendo el Impuesto sobre los Ingresos Brutos un gravamen estrechamente relacionado con la territorialidad, se hace indispensable el sustento territorial para habilitar a una jurisdicción a gravar determinada actividad. Es decir se supone la existencia de una presencia física del contribuyente en una jurisdicción a través de la ejecución de una o varias de las etapas del proceso económico, ya sea personalmente o por medio de terceros. La consecuencia de esto es que ningún fisco puede gravar los ingresos de un contribuyente que no ha realizado parte de su actividad en el territorio de su jurisdicción. Alguna vez dijo Bulit Goñi: *“sólo habrá actividad efectiva en un territorio cuando, mediante el asiento real, efectivo y tangible en él, el contribuyente potencial desarrollaba algún aspecto de su actividad tendiente a lograr el ingreso final”*³⁵

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

Esto cobra especial relevancia en el caso de las operaciones entre ausentes. El último párrafo del artículo 1º del Convenio dice:

“Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3º, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teléfono, etc.)”

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

se establece que el gasto debe estar relacionado con las actividades interjurisdiccionales del contribuyente, pero no con la venta por correspondencia que se hiciere.

Al considerarse todos los gastos, aún lo no computables, siendo estos de muy difícil atribución como los gastos de publicidad y propaganda

No hay un límite para la vigencia del gasto eventualmente realizado en una jurisdicción

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

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

En definitiva, lo que quedaba claro, era que cuando hubiera operaciones entre ausentes para asignar los ingresos a la jurisdicción compradora era necesario que hubiera sustento territorial que se traducía en la existencia de un gasto, computable o no, pero relacionado con las actividades gravadas del contribuyente.

³⁵ Bulit Goñi. *“El sustento territorial en el impuesto a los ingresos brutos y el nuevo Convenio Multilateral”* Revista La Información T XXXVII, pág.21

Así las cosas, en el año 2003 irrumpe la resolución de la Comisión Arbitral 83/2003 que haciendo caso omiso del último párrafo del artículo 1 del Convenio Multilateral establece:

"Artículo 1 - Interpretar que las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1 del Convenio Multilateral del 18/8/1977.

"Art. 2 - Considerar que a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b), 'in fine', del artículo 2 del Convenio Multilateral del 18/8/1977, se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella."

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

A los efectos de salvar este problema, con carácter obligatorio para todas las jurisdicciones, se ha determinado que el ejercicio del comercio a través de medios electrónicos se debe considerar como una actividad entre ausentes, sujetas al Convenio. Luego los ingresos derivados de estas operaciones deben ser asignadas a la jurisdicción del adquirente, siempre que haya habido gastos en la jurisdicción adquirente. Pero a diferencia de lo que establecía el último párrafo del artículo primero del Convenio Multilateral el gasto que da sustento territorial a la operación, no lo realiza el vendedor, sino el adquirente, cuando formalice el pedido. Esta interpretación de la Comisión Arbitral sobre sustento territorial puede generar más de una confusión, cuando no conflictos de aplicación.

9 - ASIGNACIÓN DE GASTOS

El coeficiente de "gastos" se determina "en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción" [art. 2, inc. a) del Convenio Multilateral]. Por ello, surge inmediatamente el interrogante ¿cuándo debe considerarse que un gasto, ha sido efectivamente soportado en una jurisdicción? El Convenio Multilateral da la respuesta en su artículo 4 al expresar cuando tenga una relación directa con la actividad en que la misma se desarrolla, aún cuando la erogación que él representa se efectúe en otra. Asimismo, no existe en el Convenio nombrado una definición genérica de gastos, sino una enumeración de los "gastos computables" y "no computables".

Gastos De Transporte

El Artículo 4 del Convenio Multilateral establece que estos gastos serán atribuidos por partes iguales a aquellas jurisdicciones entre las cuales se realice el hecho imponible.

Esto ha dado lugar a diversas interpretaciones, mientras algunos han sostenido que se refiere a las jurisdicciones inicial y terminal del transporte y no a las de simple tránsito, Bulit Goñi ³⁶ señala que cuando la norma habla de hecho

³⁶ Bulit Goñi, Enrique J. *Convenio Multilateral*. Editorial De Palma. Buenos Aires 1992

imponible no se refiere al gasto de transporte, sino a la actividad desarrollada y por ello no se los neutraliza como sucedería si se los atribuyera en igual proporción que lo demás, sino que se los distribuye en igual proporción a todas las jurisdicciones en que se realice la actividad alcanzada por el convenio.

Recientemente la Comisión Arbitral, mediante la R.G. 7/2006, ha considerado que de conformidad con el espíritu de la norma del Convenio, debe atribuirse cada gasto de flete entre las jurisdicciones que se encuentren vinculadas con cada transporte, sin considerar aquellas donde ocurre el mero tránsito y por ello *“interpretar que los gastos de transporte a que hace referencia el último párrafo del artículo 4 del Convenio Multilateral, se distribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones en las que se realice el transporte, considerando cada una de las operaciones”*.

Esta Resolución establece la vigencia a partir del 1 de Enero de 1997.

Por su parte el criterio seguido por el Proyecto aprobado en Córdoba al tratar los gastos de transporte en el último párrafo del artículo 15, establece *“los gastos de transporte por ventas, se atribuirán en proporción a los ingresos brutos computables a cada jurisdicción”*.

10 - ATRIBUCION DE INGRESOS

Los interrogantes que plantea esta cuestión, los podemos clasificar en:

Ingresos Brutos a distribuir por el Régimen General

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

Ingresos Brutos sujetos a distribución

Atendiéndonos a la siguiente clasificación de los ingresos:

Gravados

No Gravados (Exclusiones de objeto)

Que no integran la base imponible (Exclusiones de la base imponible)

Exentos

Existe consenso en señalar que los ingresos a considerar son los indicados en los puntos 1) y 4), es decir los gravados y exentos, pero hay un escollo importante, que dificulta la resolución práctica de este inconveniente: las legislaciones son diferentes y lo que para algunas puede ser exclusión de objeto, para otras puede ser una exención.

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

Con relación a las exportaciones si bien todas las jurisdicciones decidieron no gravarlas, algunas adoptaron la modalidad de exclusión de objeto y otras de exención. Cómo a los fines de la construcción del coeficiente de ingresos se toman todos los ingresos gravados y exentos, el disímil tratamiento traía distorsiones. Esta distorsión fue zanjada por Resolución General de la Comisión Arbitral (artículo 6 de la RG (CA) 1/2006) que estableció que no debían incluirse los gastos e ingresos provenientes de exportaciones para la confección del coeficiente de distribución.

Respecto a la incorporación o no de los ingresos de actividades locales por sujetos comprendidos en las disposiciones del Convenio, cabe señalar que el término *proceso único económicamente inseparable*, incluido en el artículo 1, ha dado lugar a las dos interpretaciones: 1) Convenio-sujeto y 2) Convenio-actividad, que tratamos anteriormente.

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

En el caso de distinta base imponible en las diversas jurisdicciones involucradas, la Comisión Arbitral interpretó que *“aún cuando la base se determine de distintas formas en las en las diversas jurisdicciones involucradas (ingresos brutos totales, diferencia entre precios de compra y de venta, diferencia entre ingresos y egresos, etc.) deberá tomarse siempre como base de distribución, los ingresos brutos totales del contribuyente”* (Art. 1 R.G. (C.A.) 1/2006).

A través de la Resolución General 6/2006 (18/07/2006), la Comisión Arbitral se pronuncia respecto al tratamiento que corresponde dispensar a las devoluciones, bonificaciones, descuentos y otros conceptos similares, ya sean cedidos u obtenidos por el contribuyente y a tal efecto incorpora al Art. 56 de la Resolución General 1/2006 (C.A.) los siguientes párrafos:

“A estos fines los ingresos y gastos computables deben ser considerados netos de devoluciones, bonificaciones, descuentos u otros conceptos similares, según correspondan, con independencia de las circunstancias y del momento en que tales hechos se produzcan.

Lo dispuesto en el párrafo precedente no obsta al tratamiento que asigne a dichos conceptos la legislación de cada jurisdicción a efectos de su consideración como base imponible local”

Lugar físico en que el contribuyente incorpora los ingresos

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

Lugar de concertación de la operación

Lugar de entrega del producto

Lugar de pago del precio

Domicilio del adquirente

Aunque el primer párrafo del inc. b) del art. 2° parece que otorgara preeminencia al lugar de concertación, la cuestión no está aún definitivamente resuelta.

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

El proyecto de reforma de Convenio establece las siguientes pautas en el art. 18:

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

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

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

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

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

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

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

utilización económica del bien

dónde se haga la entrega del mismo

el domicilio del adquirente

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

Al analizar este fallo Fernando R. Veneri ³⁷ indica la causa entre *'Siderca contra las Provincias del Chubut, Mendoza y Neuquén y los hechos a considerar son los siguientes:*
la sociedad posee administración en Capital Federal, su planta industrial en la Provincia de Buenos Aires y comercializa material siderúrgico en varias jurisdicciones;
dentro de su operatoria suscribió un "contrato marco" con YPF para la provisión de materiales;
dicho contrato fue firmado en Capital Federal y se estipulaba que YPF en función de sus necesidades emitía una orden de compra (documento llamado autorización de entrega) solicitando materiales;
en dicho documento YPF fijaba el lugar donde se utilizarían los bienes;

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

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

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

En el caso de las llamadas *ventas por correspondencia*, tratadas en el último párrafo del Art. 1 del Convenio Multilateral, las mismas deben atribuirse a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente (Art. 2 inc. b) del Convenio Multilateral).

³⁷ Veneri, Fernando R. *Convenio multilateral un nuevo enfoque en la atribución de ingresos*. Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.)Errepar, Enero 1997

En el caso de prestaciones de servicios, la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria se han expedido señalando que la generación de ingresos se encuentra estrechamente ligada al lugar donde efectivamente se realizó la prestación de servicios [PRYAM SA (Res. 8/2001 (C.A.) y 9/2004 (C.P.), FULL MEDICINE SA (Res.10/2001 (C.A.) y 1/2002 (C.P.); ASISTENCIA ODONTOLOGICA INTEGRAL (Res. 31/2004 (C.A.) y 12/2005 (C.P.)]

11 - RETENCIONES Y PERCEPCIONES

Tal cual lo señala Bulit Goñi³⁸, los sistemas de percepción y retención son la consecuencia de contribuyentes incumplidores y de administraciones tributarias débiles a la hora de cumplir con sus mandatos. Estos regímenes resultan de utilidad, puesto que se crea un sistema recaudatorio externo y privado donde los proveedores perciben el impuesto por adelantado, o los clientes u otros sujetos intervinientes detraen parte del precio para ingresarlo al Estado y cuando la relación del contribuyente es con un solo fisco, no se generan mayores inconvenientes, dado que la mayoría de las veces, se le retiene un importe menor o igual al que en definitiva deban ingresar. En cambio, cuando se trata de contribuyentes de Convenio, puede ocurrir que las retenciones o percepciones practicadas lo sean en exceso, con el consiguiente perjuicio para el contribuyente retenido o percibido. Esta situación puede agravarse cuando en las disposiciones normativas que reglan estos regímenes no se incluye la necesidad de que haya sustento territorial a los efectos de practicar retenciones o percepciones. Algunas legislaciones disponen practicar las citadas retenciones o percepciones a sujetos pasivos de otros fiscos por la mera circunstancia de que operan con contribuyentes del fisco que así lo dispone, con lo cual puede ocurrir que el operador de otra jurisdicción no sea contribuyente de la cual es retenido o percibido (situación que quedará a su cargo demostrar, imponiéndose a sujetos que no son contribuyentes de la jurisdicción la citada carga), o no lo sea en la medida de la retención o percepción practicada. A esto debemos agregar que a la poca claridad de las normas, se suma que los que deben actuar como agentes de retención no tienen posibilidad de conocer con certeza cual va a ser la medida en que debe contribuir el sujeto al que deben retener, situación que condicionaría su proceder. Estas circunstancias pueden traer desvío de recaudación, pues el sujeto percibido o retenido se ve inclinado a atribuir base imponible a la jurisdicción donde tienen esos saldos a favor, saldos a favor que de otra manera no absorbería. Sin embargo, corresponde señalar que el Convenio Multilateral es derecho aplicable en las Provincias como derecho interno, con abstracción de lo que diga el derecho local puro, el mismo debe ceder frente al Convenio Multilateral, que es norma superior a aquél, no puede ser desacatado, ni derogado, ni modificado unilateralmente por las jurisdicciones y que señala la necesidad del sustento territorial para producir las obligaciones mencionadas. No obstante esto, puede establecerse algún grado de conflictividad en aquellas jurisdicciones donde expresamente las normativas no establecen el requisito de sustento territorial para la aplicación de los sistemas de retención y percepción, conflictividad que llevará a los contribuyentes a reclamos a los organismos correspondientes, con el consiguiente dispendio de esfuerzos y recursos.

Si bien la Comisión Arbitral ha dictado normas unificadoras, las mismas no resultan suficientes, por lo cual Bulit Goñi es partidario que las legislaciones locales no establezcan retenciones y percepciones, por el hecho que los inconvenientes e inequidades que generan son prácticamente imposibles de evitar.

³⁸ Bulit Goñi, E. *Impuesto sobre los Ingresos Brutos* Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997

Además, la Comisión Arbitral ha recibido denuncias diversas contra los abusos e inequidades del sistema, pero siempre desestimó las causas, basando su excusación en dos ejes³⁹: de forma, por no estar configurado el hecho concreto⁴⁰

Se trataba de una situación de la legislación puramente local, extraña al ámbito del Convenio Retomando las consideraciones vertidas en el punto 8 – El Impuesto sobre los Ingresos Brutos: Principales Asimetrías – del primer informe parcial, es de señalar que los disímiles regímenes de retención y percepción afectan a los contribuyentes tanto cuando deban actuar como agentes de retención o percepción, o cuando deban ser retenidos o percibidos.

La profesión ha señalado⁴¹ que si bien hay legislaciones provinciales que establecen como requisito para designar a los citados agentes la necesidad de que exista sustento territorial, hay otras que no lo establecen, pareciendo entonces que aún cuando no hubiera sustento, podría establecerse la carga a un contribuyente por el sólo hecho de realizar operaciones con un contribuyente local.

Otra circunstancia de estos regímenes que es fuente de conflictos es la base imponible. Como expusieramos en el punto citado, la resolución 01/2006 Título VI, determina que la base imponible para el cálculo de las retenciones en el caso de los contribuyentes incluidos en el Régimen General será del 50% del ingreso obtenido en la jurisdicción. No obstante, no todas las jurisdicciones han internado esta normativa en sus normas locales. Y aún cuando se respete el mencionado 50%, esto no es garantía de que la retención no excederá la obligación tributaria del contribuyente con respecto a la jurisdicción a la que resulte atribuible dicha retención.

Siguiendo con la cuestión de la base de cálculo de las retenciones, en la citada normativa de la Comisión Arbitral señala que para el caso de los Regímenes Especiales, dicha base de cálculo “*podrá ser la proporción de ingresos que emana de la aplicación de los citados regímenes especiales*”. Hay varias jurisdicciones que no respetan esta pauta, tratando por igual tanto a los sujetos incluidos en los Regímenes Especiales como los incluidos en el Régimen General.

Con respecto a los regímenes de percepción, corresponde replicar prácticamente todo lo dicho referente a los regímenes de retención con el agregado que la designación de agentes de percepción suele recaer en proveedores extraterritoriales que no poseen en las jurisdicciones en las que han sido designados ni inmuebles, ni empleados, ni intermediarios, siendo su único “sustento territorial” para la imposición de esa carga administrativa, que tales proveedores posean clientes en esas jurisdicciones⁴². Con respecto a la base de cálculo de las percepciones, en el caso de las retenciones existe una normativa de la Comisión Arbitral, no así para los regímenes de percepción. Como señaláramos en el primer informe parcial existía una pauta derogada el 28/05/2006 por la resolución de la Comisión Arbitral nº 4/2006, por la cual sólo se podía practicar percepciones, respecto de las jurisdicciones donde el sujeto pasible detentara coeficientes unificados iguales o mayores a 0,1000.

³⁹ Bulit Goñi, *Op.Cit.*

⁴⁰ [Resolución Comisión Plenaria 18- BANCO ZAFENZ - 20.04.06](#)

⁴¹ Segundas Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales y Laborales. Rosario, 2004

⁴² VIII Jornadas Tributarias Provinciales del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires

Ante un panorama de descoordinación de normas y en algunos casos de incertidumbre en la aplicación de las mismas, resultaría importante que hubiera mecanismos claros, eficientes y ágiles para que los contribuyentes se liberen de los citados regímenes de retención o percepción, cuando no fueran contribuyentes de la jurisdicción que los estableció o no lo fueran en la medida de la retención o percepción que les ha sido practicada. No obstante esto, algunas legislaciones contemplan las solicitudes de exclusión, y otras no. Para estas últimas, el único remedio que les queda a los contribuyentes es la repetición del tributo ingresado en exceso, trámite complicado y de resultado incierto. Aún para las jurisdicciones que contemplan regímenes de exclusión, hay que señalar que en general incluyen requisitos tan complejos que resultan casi imposibles de cumplimentar y además establecen un límite temporario a la exclusión, con lo que obligan a los contribuyentes a repetir trámites engorrosos.

Un tema que merece especial comentario es el de los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre créditos en cuentas corrientes bancarias, que como ya señaláramos en el anexo 4 del primer informe parcial, casi todas las jurisdicciones han adoptado, salvo la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Entre Ríos y Santa Fe.

En términos generales estos regímenes de recaudación designan con carácter de agentes de recaudación a las entidades financieras, para que actúen en tal condición, respecto del impuesto sobre los Ingresos Brutos local, sobre créditos en cuentas bancarias, pertenecientes a titulares radicados en dichas provincias. Estas designaciones han sido cuestionadas infructuosamente por las entidades financieras⁴³, pues tanto la Comisión Arbitral como la Comisión Plenaria han rechazado los planteos realizados.

Estos nuevos regímenes recaudatorios se aplican sobre los importes acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras regidas por la ley 21526, quienes son responsables de efectuar las retenciones basándose en listados de responsables que les suministran los fiscos provinciales.

La mayoría de las provincias que organizó estos sistemas recaudatorios del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, diferenciando los contribuyentes puramente locales de los que actúan interjurisdiccionalmente, a los efectos de aplicar una alícuota inferior a estos últimos, pero Misiones y Tucumán incluyeron en estos sistemas a cualquier habitante que tenga domicilio en esas jurisdicciones, desarrolle o no actividad económica.

Estos sistemas desconocen el hecho de que las acreditaciones de las cuentas bancarias pueden tener orígenes diversos, no siempre atados a ingresos gravados por el tributo, situación que se agrava, cuando las retenciones se extienden a cualquier sujeto que posea una cuenta bancaria y en ella se acrediten montos de dinero. Todo esto puede generar saldos a favor muy importantes, y en algunos casos sin ninguna posibilidad de utilización futura.

Es de destacar que existe un sistema unificado denominado SIRCREB para aplicar a los contribuyentes de Convenio Multilateral. El Sistema SIRCREB es un sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias para posibilitar el cumplimiento de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral, aplicable sobre los importes que sean acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras.

Las jurisdicciones que han adherido a este sistema hasta el momento son:

⁴³ [RCP 18 - BANCO ZAFENZ - 20.04.06](#); [RCP 17 - BANCO DE GALICIA - 20.04.06](#); [RCP 08 - 31-3-05 - BANCO RIO DE LA PLATA SA](#)

Provincia de Buenos Aires, Córdoba, Corrientes, Chaco, Chubut, Formosa, Jujuy, La Pampa, La Rioja, Mendoza, Neuquen, Río Negro, San Juan, San Luis, Santa Cruz, Santiago del Estero y Tierra del Fuego.

Este sistema establece que son pasibles de retención aquellos contribuyentes pertenecientes al régimen del Convenio Multilateral y que tributen en -al menos- una de las jurisdicciones adheridas, y que se encuentren incluidos en el Padrón que elabora el Sistema, con el acuerdo de las jurisdicciones adheridas en forma mensual. La alícuota única a aplicar por todas las jurisdicciones adheridas es del 5%, habiendo reducido, la mayoría de las jurisdicciones, esta alícuota a la mitad para los sujetos de Convenio Multilateral.

12 - PACTO FISCAL: EXENCIONES A LA PRODUCCIÓN

El criterio adoptado por los distintos Fiscos Provinciales de condicionar el beneficio de la exención de la actividad industrial a la localización física del establecimiento industrial en su jurisdicción, ignora los lineamientos fundamentales y conceptos básicos de la determinación del gravamen de acuerdo con la normativa dispuesta por el Convenio Multilateral. Asimismo, se aparta del sentido y de los motivos por los cuales se estableció el Pacto Fiscal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, que trataba de eliminar la incidencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, independientemente de la localización del establecimiento productivo, para incrementar la competitividad de la producción nacional. La consecuencia de este criterio es la liberación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sólo para los productores locales que venden su producción en la misma jurisdicción en donde están radicados.

Al decir de Rodolfo Spisso⁴⁴, “ *Cuando se encontraban acallados los ecos de antiguas luchas económicas entre los pueblos de la Confederación Argentina, a consecuencia de la labor pacificadora de la Constitución Nacional, que sentó las bases de su organización definitiva, sorprendentemente las provincias, en ejecución de la política tributaria concertada con la Nación en el Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento de 1993, han condicionado la exención del impuesto sobre los ingresos brutos en materia de establecimientos industriales a la circunstancia de que estos se encuentren dentro del ámbito territorial de la provincia que concede el beneficio. Ello determina que la comercialización de sus productos por parte de un establecimiento industrial en distinta provincia de la que se encuentra ubicado no gozará de la liberalidad, discriminando en disfavor del comercio interjurisdiccional, y siendo por ende notoriamente inconstitucional*”

Desde el comienzo de la vigencia del Pacto Fiscal II, hubo inquietud por parte de los contribuyentes de dirimir la cuestión planteada, en orden que entendían al igual que la mayoría de la doctrina que se encontraban con legislaciones provinciales que afectaban el orden constitucional

Así encontramos que la firma Bunge y Born S.A. hace una presentación a la Comisión Arbitral, cuestionando las legislaciones de 21 jurisdicciones, puesto que considera que violan el artículo 32 del Convenio Multilateral⁴⁵. La Comisión

⁴⁴ Spisso, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. Ediciones Depalma, 2000

⁴⁵ **ARTICULO 32** - Las jurisdicciones adheridas no podrán aplicar a las actividades comprendidas en el presente Convenio, alícuotas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen, en todas sus etapas, dentro de una misma jurisdicción.

Arbitral determina que no existe tal violación, por lo cual la empresa deduce recurso de apelación ante la Comisión Plenaria, la cual desestima el recurso con la única observación de que “ *Que por encima de toda otra consideración, el art. 32 del Convenio Multilateral, en que se apoya la recurrente, sólo se refiere a las alícuotas y a los recargos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos*”⁴⁶

El mismo planteo lo hace la empresa ante la Comisión Federal de Impuestos, ampliando en este caso el concepto, pues reclama por la violación también del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, y de la ley 23548, en tanto en su artículo 9 inciso d) establece la obligación de continuar aplicando el Convenio Multilateral

Ante este planteo el Comité Ejecutivo expresa:

“Esta Comisión considera que es una materia cuyo juzgamiento ha sido reservado a la Comisión Arbitral (Ley 23.548, art. 11, inc.e), la cual ya se ha expedido respecto de idéntica presentación efectuada por la misma empresa.

Que, en suma y habiendo substanciado la cuestión con todas las jurisdicciones involucradas, esta Comisión entiende que la impugnación efectuada resulta prematura, en tanto el compromiso estuvo sujeto a una implementación parcial y progresiva (Pacto Federal, acto declarativo primero, punto 4) en un tiempo que aún no ha expirado, atenta la prórroga dispuesta por la Ley 24.468, art. 5º.”

Y desestima el planteo.⁴⁷ La empresa deduce recurso de revisión ante la Comisión Plenaria, la cual confirma el decisorio del Comité Ejecutivo expresando “ *...tal como lo resolvieran la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral según se ha acreditado, el art. 32 del mismo está limitado a las alícuotas y a los recargos, no correspondiendo introducir otra restricción a las potestades tributarias locales que las que estas mismas han consentido en el citado Cuerpo normativo.*”

13 - PROTOCOLO ADICIONAL AL CONVENIO MULTILATERAL

Del análisis de las disposiciones del Convenio Multilateral, surgen dudas en su aplicación que en muchos casos pueden dar lugar a una atribución incorrecta de la base imponible por parte de los contribuyentes, originándose ingresos en defecto e n algunas jurisdicciones y a su vez en exceso en otras.

A través del Convenio Multilateral se ha buscado solucionar los problemas de doble o múltiple imposición en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, pero este objetivo no ha sido totalmente alcanzado, pues las diversas jurisdicciones involucradas conservan distintos enfoques sobre la forma de distribución de la base imponible.

Como consecuencia de ello, los contribuyentes que pagaron el tributo en forma equivocada, respecto a los *fiscos acreedores*, deberán tener que abonar sus deudas, con sus recargos, desde la fecha de vencimiento de los plazos generales determinados para su ingreso, a la vez que ante los *fiscos deudores* los intereses sólo se reconocen desde el momento en que se interpone el reclamo, según lo disponen los distintos códigos tributarios pertinentes.

⁴⁶ Resolución (C.P.) 7/95

⁴⁷ Resolución de Comité Ejecutivo N° 117/1995

En busca de solucionar este inconveniente, fue acordado entre todas las jurisdicciones, la aplicación del llamado “*Protocolo Adicional*” del Convenio Multilateral que fue aprobado por la Comisión Plenaria el 18/12/80, pero su vigencia efectiva operó a partir del 1/8/83, a través de la Resolución General 15/83 (.C.A.) de fecha 21/6/83 (B.O. 11/7/83). En la actualidad y de acuerdo a la unificación de las Resoluciones de la Comisión Arbitral en un solo cuerpo normativo, a través de la Resolución General 1/2006 (C.A.) de fecha 3/1/2006 (B.O. 9/01/2006), este instituto del Protocolo Adicional pasó a integrar el Título IV (Arts. 24 a 29) de esta Resolución.

Este mecanismo es de aplicación en los casos en que, por fiscalización, surjan diversas interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente sujeto a convenio, y se determinen diferencias de gravamen por atribución en exceso o en defecto de base imponible, entre las jurisdicciones en las que el contribuyente desarrolla la actividad, no siendo de aplicación cuando se determinen omisiones en la base imponible atribuibles a las jurisdicciones, no obstante la concurrencia de diversas interpretaciones de la situación fiscal del contribuyente.

A continuación, el Protocolo fija el procedimiento a seguir por los fiscos intervinientes y el contribuyente afectado.

Los requisitos para la aplicación del Régimen del Protocolo Adicional podríamos sintetizarlos en:

Contribuyente comprendido en las disposiciones del Convenio Multilateral

Fiscalización por parte del fisco interviniente.

Divergencias de interpretación y determinación de diferencias en la atribución de las bases imponibles (no debiendo existir omisiones de base imponible).

La Cámara Nacional en lo Civil, Sala G, en Autos “FERROMETAL c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, consideró *“que el Protocolo Adicional configura un pacto interjurisdiccional entre los distintos fiscos adherentes que los obliga y que no puede apartarse por la sola voluntad unilateral y que la omisión del procedimiento regulatorio de la actuación del fisco que se considera acreedor del gravamen y de aquellos que lo han percibido íntegramente para que manifiesten su conformidad, con la liquidación notificada, pone de manifiesto circunstancias relevantes en orden a la validez del acto administrativo dado por el fisco que se considera acreedor y tal omisión es apreciada como transgresión de los recaudos que impone el Art. 7 inc. b) de la Ley 19549, en cuanto a la fundamentación del acto administrativo en el derecho aplicable, y que ello trae como consecuencia la sanción de nulidad contemplada por el inc. b) del Art. 14 del mismo cuerpo legal”*, sobre este fallo Sferco⁴⁸ apuntó que la sentencia de la Cámara Nacional Civil resulta satisfactoria por cuanto encuadra la cuestión con el justo marco jurídico y parece como piedra de toque para advertir que el Protocolo Adicional al Convenio Multilateral subsiste vigente y que sus normas deben ser aplicadas.

Sin embargo, y a pesar del tiempo transcurrido, el Protocolo prácticamente no se ha aplicado, señalando Bulit Goñi⁴⁹ dos causas importantes:

El Art. 24 (Res. 1/2006 - C.A.) presenta como falla que el silencio del fisco requerido sea tomado como consentimiento, pues es una de las actitudes con que los fiscos evitan la aplicación de aquel, y dejan al contribuyente con el problema.

⁴⁸ Sferco, José María “*Protocolo Adicional del Convenio Multilateral – Un punto de partida para su aplicación*” – Impuestos XLVIII A)

⁴⁹ Bulit Goñi, Enrique G. “*Breve comentario a la Res. General 1/2005 de la Comisión Arbitral*” – Impuestos 2005 Suplemento Especial Mayo)

El “inventar ” un ajuste por un fisco, aún absurdo y carente de todo fundamento, puede ser una forma de sortear la aplicación del Protocolo Adicional, haciendo aparecer al sujeto como incurso en omisión de base imponible.

El término “*determinación firme*” no ha sido satisfactoriamente definido, pues oportunamente Bertazza⁵⁰, consideró que dicho concepto no se vincula al precepto procesal como consecuencia de lo cual el contribuyente no tendría posibilidad de interponer algunos recursos contra ellos sino se refiere a la vista de la determinación de oficio donde la Dirección de Rentas informa al contribuyente los respectivos cargos e impugnaciones.

Sobre el particular precisa Núñez⁵¹ que el concepto “*determinación firme*” sólo debería limitarse a la esfera administrativa en la relación Dirección General de Rentas vs. Contribuyente, concluyendo allí la etapa a tener en cuenta, a los efectos de considerar si la determinación se encuentra firme, sin que sea relevante la factible apelación por ante un tribunal superior competente.

Esta última postura también se desprende de lo dispuesto en la Res. 3/01 (C.A.)

Sobre el requisito de “*existencia de interpretaciones distintas entre los diferentes fiscos*”, la Comisión Arbitral y Plenaria han interpretado que el conflicto interjurisdiccional debe ser un requisito previo ineludible. Posición ésta que, como señala Núñez “*de no instar el contribuyente el cumplimiento de la notificación por parte del fisco iniciador a las demás jurisdicciones, a los fines de originar el mentado conflicto frente a un caso concreto y con determinación firme, el sujeto pasivo vería derrumbarse indefectiblemente su derecho de defensa, por la escasa y prácticamente ínfima probabilidad que el conflicto previo y espontáneo se materialice en la práctica ¡hecha la norma defensiva, hecha la trampa! podría rezar la nueva expresión a incorporar al refranero porteño*”

14 – CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES PARA LA ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Teniendo en cuenta que algunas pautas necesarias de armonización del Impuesto sobre los Ingresos Brutos serían:

Definición uniforme del Hecho Imponible

Definición uniforme de Sujeto

Base imponible general y bases imponibles especiales uniformes

Alícuotas: Uniformar la alícuota general, reducir el número de alícuotas a 2 o 3 que variarían de acuerdo a un determinado rango acordado por todas las jurisdicciones

Exenciones: La mayoría deben ser comunes e iguales para todas las jurisdicciones, limitándose las de interés local a un número pequeño y acordado por todas las jurisdicciones.

Regímenes de retención y percepción: deben ser uniformes para todas las legislaciones

Los aspectos fundamentales del tributo deben estar incluidos en los Códigos Fiscales vigentes

⁵⁰ Bertazza Humberto J. “*Régimen recursivo ante los Organismos de aplicación del Convenio Multilateral*”) Doctrina Tributaria II – Errepar Setiembre, 1983

⁵¹ Núñez Eduardo. - “*Protocolo Adicional al Convenio Multilateral ¿instrumento efectivo o instrumento virtual?* – Impuestos 2006 A – Rev. 2

Diremos que el principal problema actual para la armonización del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, radica en que para concretar dicha armonización falta la voluntad concurrente de 24 jurisdicciones, que restringiendo sus potestades legislativas, realicen la delegación pertinente, en organismos existentes: Comisión Arbitral, Comisión Plenaria, Comisión Federal de Impuestos a los efectos que elaboren una normativa común.

Todos los temas tratados: Convenio- sujeto versus Convenio- actividad, sustento territorial(asignación de gastos, asignación de ingresos, sistemas de retenciones y percepciones), aplicación del Pacto Fiscal II, reúnen un grado de conflictividad para los sujetos que realizan actividades interjurisdiccionales, entorpeciendo el cumplimiento del objetivo del Convenio Multilateral.

El Protocolo Adicional busca solucionar los inconvenientes planteados, pero a la fecha no ha resultado eficiente

Se hace necesario buscar soluciones eficaces para los problemas planteados a efectos de dotar a los fiscos subnacionales y a los contribuyentes de una mayor seguridad jurídica en las determinaciones tributarias.

15 - PRINCIPALES PROPUESTAS DE SUSTITUCIÓN O ADECUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS.

La literatura económica es concluyente respecto a que las únicas formas de imposición a las ventas que resultan potencialmente neutrales sobre la estructura de precios relativos de bienes y servicios son:

El IVA tipo consumo, con tasa única y base generalizada a todos los bienes y servicios

El denominado impuesto a las ventas minoristas general y tasa única

1. -El Impuesto al Valor Agregado.

Aspectos generales

Los impuestos tipo IVA tienen por objetivo incidir sobre el consumo y son diseñados y aplicados de tal manera que son pagados por los consumidores finales. Su diseño responde a la lógica que cualquiera sea la etapa económica en que recaiga la imposición y quienquiera sea el sujeto pasivo del tributo, el impuesto puede ser perfectamente identificado, cuantificado y ser trasladado hacia delante, de tal manera que sea el consumidor final el que realmente lo soporte.^{52 53}

⁵² VARIOS AUTORES. *Impuesto al Valor Agregado. Transición de las formas vigentes en América Latina de imposición general a las ventas hacia un sistema de valor agregado.* Boletín DGI n° 248 Buenos Aires, 1973.

⁵³ TAIT, Alan A. *Value Added Tax. International Practice and Problems.* International Monetary Fund. Washington, 1988

Para que esto ocurra se deben cumplir determinadas reglas generales:

No acumulativo: es un impuesto que debe gravar el consumo y que debe trasladarse hacia delante, resultando de suma importancia poder computar el tributo facturado en etapas anteriores, a los efectos de garantizar su neutralidad.

Exenciones: las mismas deberán ser ubicadas en la etapa final a los efectos de no producir perforaciones⁵⁴ al sistema que distorsionen la neutralidad del mismo.

Permitir tomar como crédito fiscal todo el impuesto relacionado con el hecho imponible (por ejemplo, el IVA de los bienes de capital, de los servicios financieros, etc.)⁵⁵

Con relación al comercio exterior, si se adopta la aplicación de los principios del “país de destino” y de modo que con los ajustes de frontera, mediante, no se exporten impuestos, es necesario seguir determinadas reglas en la tributación:

Importaciones de bienes y servicios gravadas

Exportaciones de bienes y servicios gravadas a tasa cero

Tasa cero: esta técnica implica determinar la exención total de determinado producto o actividad. La etapa no genera impuesto y los tributos pagados en las etapas anteriores son devueltos o acreditados al exportador.

EL IVA PROVINCIAL

Actualmente nuestro sistema tributario nacional cuenta con un Impuesto al Valor Agregado que en términos generales responde a las características detalladas ut-supra. ¿Qué ocurriría si este tributo se trasladara a las provincias? El análisis que continúa no contemplará aspectos políticos financieros, sino solamente técnicos.

La adopción de un impuesto tipo IVA que siguiera los lineamientos del nacional evitaría los efectos acumulativos no deseados, porque al permitir la deducción de la totalidad de las adquisiciones afectadas a la generación de operaciones gravadas, admite la deducción inmediata de los créditos fiscales contenidos en las adquisiciones de bienes, bienes de capital, y también de los originados por la contratación de los servicios y de los gastos generales.

Al estudiarse la posibilidad de aplicar un IVA provincial, es indispensable armonizar algún mecanismo para determinar que jurisdicción tiene la potestad tributaria para gravar el comercio interjurisdiccional, por ello es fundamental analizar:

- IVA provincial sujeto al criterio de destino.
 - IVA provincial sujeto al criterio de origen.
- La aplicación de cuotas suplementarias al IVA nacional
IVA compartido

⁵⁴ Se denomina *perforaciones* a las alteraciones que se producen en la técnica del impuesto que impiden trasladar totalmente el gravamen de una etapa a la siguiente.

⁵⁵ DIEZ, Humberto. Impuesto al Valor Agregado. Errepar. Buenos Aires, 1997

IVA provincial sujeto al criterio de destino.

Según el principio de destino, los bienes deben salir libres de impuestos de la jurisdicción vendedora, y éstos solamente se gravan donde se consumen. Esto implica que los bienes producidos en una jurisdicción y vendidos en otra deberán estar exentos del impuesto en la primera.

En este caso, los bienes intercambiados entre las distintas jurisdicciones, las provincias y C.A.B.A, pagan el impuesto solamente al fisco de la jurisdicción "importadora o consumidora", procediendo la jurisdicción "exportadora" a eximir y devolver el total de impuestos internos pagados en etapas anteriores al contribuyente de dicha jurisdicción.

Con relación al comercio exterior las Aduanas Nacionales cobraría n el impuesto por cuenta de las jurisdicciones importadoras y las exportaciones tendrían el mismo tratamiento que las salidas de las jurisdicciones " exportadoras", es decir estarían gravadas a tasa cero.

Desde el punto de vista de la neutralidad, la misma estaría asegurada. Las jurisdicciones podrían tener tasas diferenciales de acuerdo a políticas tributarias locales, sin producir efecto acumulación.

Sin embargo, a pesar de la libertad que se otorgaría a las decisiones de las provincias sobre las tasas a aplicar, esto podría dar lugar a " guerras tributarias" por parte de las autoridades locales para lograr atraer determinadas operaciones, y maniobras evasivas por parte de los contribuyentes a los efectos de " vender" donde resulte más conveniente.

Lo que se convierte en un verdadero problema es la devolución de los saldos a favor de los exportadores (tanto se incluyen en este concepto los contribuyentes interjurisdiccionales como los que operan en el mercado externo). El esfuerzo que supone para las administraciones provinciales realizar los controles adecuados para efectuar las devoluciones resultaría mayúsculo y el tiempo que tardarían en concretarse dichas devoluciones resultarían un costo financiero para los contribuyentes. Ni pensar que se debiera realizar el trámite en varias jurisdicciones.

Para la factibilidad técnica de este criterio se requiere aplicar correctamente los ajustes de frontera o límites provinciales, existiendo dos mecanismos:

a) Pago diferido: el impuesto se ingresa en la jurisdicción donde el bien se consume, siendo éste eximido donde se produce. El pago diferido, permite que la asignación jurisdiccional de la recaudación coincida plenamente con lo que marca el principio de destino (la recaudación pertenece a la jurisdicción en que se produce el consumo final de los bienes), sin que medien transferencias ni compensaciones monetarias entre fiscos. Este sistema resulta indiferente cuando los estados subnacionales tienen estructuras de producción y consumo equivalentes, pero esto no ocurre en nuestro país. Luego las provincias eminentemente productoras verían un desvío de recaudación respecto al régimen actual hacia las predominantemente consumidoras.

Caja de Compensaciones: en oportunidad de efectuarse la venta interjurisdiccional el tributo se paga a la jurisdicción de origen, quien lo recauda por cuenta de la de destino. En esta última jurisdicción, el adquirente al efectuar la siguiente venta, computa el crédito fiscal y la jurisdicción de destino le "cobra" a la de origen el impuesto que ésta recaudó. Cuando

se produzca el caso inverso, o sea la jurisdicción de destino haya percibido impuestos que correspondían a la de origen, no se produce tal "cobro" sino una compensación entre las jurisdicciones, una especie de "clearing". En este sentido la Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas (FIEL), propuso la sustitución del impuesto sobre los ingresos brutos por un IVA provincial tipo consumo y principio destino con una alícuota estimada de 5%, con una etapa de transición con un impuesto bietápico, que gravara el comercio mayorista y minorista, pero eximiera totalmente la industria y el sector agrario.⁵⁶

IVA provincial sujeto al criterio de origen.

Según este principio, la potestad tributaria la posee la jurisdicción productora (país o provincia), entonces, cuando los productos son "exportados" a otra jurisdicción (provincia) el impuesto queda en la jurisdicción productora o exportadora. La mercancía lleva incorporada en su precio, los impuestos pagados en la jurisdicción donde se produjo. El paso de una jurisdicción a otra carece fiscalmente de importancia, lo cual permite suprimir las aduanas (en este caso elimina la necesidad de ajustes cuando se pasa de una provincia a otra, que sí resultarían necesarios en el caso de utilizar el criterio destino). Requiere la igualación de carga tributaria sobre bienes y servicios para evitar asimetrías entre la estructura tributaria de las provincias de un país o de los países miembros de una Unión.

Este sistema tiene tres puntos a considerar:

Operaciones intrajurisdiccionales tributan al fisco local

Operaciones interjurisdiccionales tributan al fisco donde tuvo lugar la producción (situación que puede ser problemática cuando la producción sea también interjurisdiccional)

Operaciones internacionales: se utiliza el criterio destino tanto para importaciones como para las exportaciones. En estas operaciones resulta fundamental por cuestiones de competitividad que las mercancías y los servicios salgan sin carga impositiva, o con la menor posible.

En las operaciones interprovinciales los exportadores internos (agentes económicos que venden en otra provincia) pagan el impuesto al fisco productor, resultando dicho impuesto crédito fiscal para el importador interno que lo hará jugar contra el débito fiscal que genere su venta. Esta situación se vería compensada cuando se produjera operaciones a la inversa. Esto quedaría más o menos equilibrado en caso de provincias con desarrollos equivalentes en cuanto a producción y consumo, situación que no es la de nuestro país.

Con respecto a este sistema se ha señalado la necesidad de igualar las tasas, puesto que la dispersión de las mismas afectaría las condiciones de mercado, además que si se produjeran ventas desde una jurisdicción con alícuotas menores a las de la jurisdicción de destino del producto o servicio, esto sería origen de permanentes saldos a favor a devolver. La dispersión de las tasas también traería dificultades a la hora de realizar las devoluciones a los exportadores del comercio exterior.

⁵⁶ Artana, D. Moscovits, C. Libonatti, O y Sainardi, M. " *El sistema impositivo argentino, la Administración Tributaria y la relación Nación Provincias*" FIEL, Buenos Aires, 2001

Otro tema que debería tenerse en cuenta es la salida de centrales o fábricas ubicadas en una provincia para terminar de ser procesadas o comercializadas en otras. Como las mercaderías salen sin facturar, el fisco productor quedaría sin base imponible (situación hoy contemplada por el Convenio Multilateral)

IVA provincial, sistema de cuotas suplementarias.

Esta propuesta consiste, en aplicar un porcentaje adicional o suplementario, al nivel provincial, creándose un débito fiscal provincial que jugaría contra créditos provinciales, replicando el régimen nacional o aplicando un porcentaje sobre la diferencia entre el débito y crédito fiscal nacionales, es decir sobre el impuesto a pagar por cada contribuyente. Al decir de Jorge Macón, el primero traería una complicación administrativa excesiva a los contribuyentes, por lo que se inclina por la segunda opción, es decir agregar un porcentaje determinado al monto del impuesto determinado a nivel nacional.

Este último procedimiento podría ser válido, solamente si las jurisdicciones, las Provincias y la C.A.B.A., aceptasen seguir los criterios en materia:

de discriminación por tasas diferentes (hoy 21%, 27% y 10.5%) y los eventuales cambios de una tasa general, que pueda realizar la Nación.

Para esta propuesta se hace necesario además respetar las siguientes pautas:

Tasa provincial única, de no ser así se afecta la competencia interna en igualdad de condiciones fiscales, siendo además inconveniente para la devolución del impuesto en las exportaciones.

Centralización de las decisiones, que pueden estar en manos de un organismo similar a la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria. La experiencia de estos organismos no debiera ser desaprovechada.

Las administraciones tributarias responderían a las mismas condiciones de las actuales y trabajarían en conjunto con la agencia federal de recaudación

Las recaudaciones ingresarían directamente a los fiscos provinciales.

Las ventajas que ofrece este sistema han sido enunciadas por Jorge Macón⁵⁷:

Elimina efecto acumulación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Más eficiencia en la administración tributaria

Se mantendría el mismo principio de origen parcial vigente actualmente en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos,

No habría devolución de impuesto, salvo en el caso de las exportaciones que sería gestionado por la Aduana Nacional, y se recurriría a un fondo proveniente de retenciones sobre la coparticipación para hacer efectivas las devoluciones.

No habría guerras tributarias

Simplificación del sistema tributario

⁵⁷ Macón, J. "Argentina: Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos" C.I.T.A.F.(1994

Como desventajas, puede señalarse que cuando se produzcan ventas interprovinciales, se complicaría la asignación del porcentaje adicional. (En este caso Macón sugiere un sistema semejante al del Convenio Multilateral adaptado). Otro tema que parece muy complicado es el fondo que se implementaría a partir de retenciones a la coparticipación para realizar las devoluciones del IVA provincial de las exportaciones.

IVA compartido

Sobre la base del Modelo de Pequeño Bote, propuesto por el Profesor Varsano en Brasil, para reemplazar un impuesto tipo IVA federal (IPI) y otro de las mismas características, estadual (ICMS) por un solo impuesto tipo IVA compartido entre ambas jurisdicciones, Ricardo Fenochietto realizó una presentación para la sustitución el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.⁵⁸

En esta alternativa se estarían aplicando dos alícuotas: una correspondería al IVA federal y otra correspondería al provincial

Ejemplo

Precio Neto	100
IVA Nacional 21%	21
IVA Provincial 5%	<u>5</u>
Total	126

El contribuyente dispondría de dos débitos fiscales, uno nacional y otro provincial y dos tipos de créditos fiscales para hacer jugar contra los débitos, uno nacional y otro provincial.

En cuanto a las operaciones interprovinciales se incorpora un ingenioso sistema por el cual se anularían los problemas de atribución o distribución de base imponible, pues en las ventas interjurisdiccionales la alícuota federal sería igual a la suma de la federal más la provincial, es decir en este caso el 26%. En la jurisdicción donde se produce la venta, el contribuyente deduce como crédito fiscal federal el 26%, luego la recaudación nacional no se incrementa, sino que esa percepción que hace el fisco federal, solo lo convierte en un intermediario en las ventas que se realizan en más de una jurisdicción. El gobierno federal no gana ni pierde, sino que actúa como un transportador del impuesto subnacional.

Este IVA compartido entre la Nación y las Provincias, está basado en el principio de destino, pero no utiliza la tasa cero, siendo el impuesto provincial cobrado en origen tanto en las operaciones intrajurisdiccionales como en las interjurisdiccionales, radicando la diferencia en que en las segundas el impuesto provincial se encuentra incluido en el federal como percepción.

Podemos señalar como ventajas de esta propuesta:
Soluciona el problema de las ventas interjurisdiccionales

⁵⁸ Trabajo presentado a la Secretaría de Equidad Fiscal de la Jefatura de Gabinete de Ministros de la República Argentina para la sustitución del impuesto sobre los ingresos brutos y la descentralización de impuestos. Buenos Aires

Todas las ventajas señaladas respecto del IVA con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Se evita el problema de la manipulación de las operaciones a los fines de radicar ventas donde sea más conveniente fiscalmente, dado que todas las jurisdicciones tienen igual peso en el componente impositivo

Podría haber distintas alícuotas provinciales a condición de que la alícuota federal se modificara de tal forma que la suma de las dos siempre diera igual. A esta posibilidad la doctrina ha sido crítica, considerando que lo mejor es una tasa provincial uniforme.

En cuanto a las desventajas, reduce las potestades tributarias provinciales dado que se necesitaría centralizar la gestión y las alícuotas no podrían, en principio, admitir dispersión. También aparece como sumamente complicada su administración, tanto para el contribuyente como para las administraciones tributarias que obviamente deberían actuar conjuntamente.

Antecedentes internacionales

IVA en la Unión Europea

La Unión Europea adoptó desde los inicios de su existencia el Impuesto al Valor Agregado, armonizando la legislación y base imponible, pero las exenciones y las alícuotas quedaron como resorte de políticas tributarias locales. Esto último dificultaba la concreción del mercado único, puesto que las aduanas funcionaban como verdaderas barreras parancelarias.

El Acta única Europea modifica entre otras cosas la cuestión de las regulaciones nacionales e introduce el principio de la buena fe entre los países miembros de tal manera que los controles que se hubieran realizados en el país de origen de la mercadería resultaban válidos para el país consumidor e introdujo en el Tratado de Roma el artículo 7 A: "La Comunidad adoptará las medidas destinadas a establecer progresivamente el mercado interior en el transcurso de un período que terminará el 31 de diciembre de 1992". En realidad lo que debió implementarse el 1º de enero de 1993 era la tributación en origen restringido, pero ante las dificultades políticas para llegar a un tipo impositivo único y un acuerdo para la distribución de la recaudación desviada en función de la nueva metodología, determinaron un sistema provisorio hasta el 1º de enero de 1997, pero debido a que las dificultades del 92 subsisten, dicha fecha se ha ido prorrogando hasta el día de hoy.

En lugar del principio de tributación en origen, se arbitró un sistema provisional consistente en continuar con el principio de tributación en destino si bien trasladando los controles sobre el IVA desde la frontera al interior de los Estados. Se lo conoce como sistemas de "pago diferido".

El modelo transitorio de IVA que actualmente rige para los intercambios comunitarios, se caracteriza por los siguientes aspectos:

- Se crea un nuevo hecho imponible que es "la adquisición intracomunitaria de bienes"
- Desaparece el vínculo que anteriormente existía entre la entrada del bien en el territorio de otro Estado miembro y su correspondiente gravamen.

- Si bien las ventas efectuadas por un Estado a otro son gravadas en éste último, el IVA deja de cobrarse en frontera: el vendedor de un Estado miembro (exportador) aplicará un tipo cero al cliente de otro Estado miembro (importador); es decir, no le cargará el IVA pero se verá obligado a declarar las ventas -que están exentas y con derecho a devolución por el IVA soportado- que ha realizado identificando el número fiscal que corresponda a sus clientes. Por su parte, el comprador (importador), aplicará al bien adquirido el tipo de IVA correspondiente al Estado miembro importador y en las mismas condiciones de periodicidad que si hubiese comprado en el interior pudiendo pedir la deducción del IVA soportado a medida que vaya efectuando sus ventas. Para la aplicación de este método se debe ser sujeto pasivo del IVA, es decir empresario o profesional.

Para que una adquisición pueda calificarse de intracomunitaria, debe existir transporte físico del bien entre el país exportador y el importador;

que la entrega se efectúe por un sujeto pasivo del impuesto y

que la adquisición del bien se realice por otro sujeto pasivo plenamente identificado a efectos del IVA.

Para hacer efectiva esta operatoria se instrumentó el documento llamado Intrastat, en el cual se establece la identificación y control de las empresas y el Estado al que pertenecen y se les exige llevar una contabilidad detallada que permita la identificación del IVA en cada operación realizada. Por lo tanto, desde el 1º de enero de 1993 quedaron suprimidos totalmente los conceptos de importación y exportación en el comercio intracomunitario, reservándose dichos conceptos a las operaciones con terceros países. Las transacciones comerciales normales, entre empresas sujetas al IVA constituyen simples entregas y adquisiciones. La empresa que entrega una mercadería a un operador localizado en otro Estado miembro tiene que cumplir los siguientes requisitos:

Disponer de un número de identificación fiscal

Conocer el nº de identificación fiscal de su cliente

Expedir una factura que contenga dichos datos

Asegurarse que las mercancías abandonen el territorio fiscal de su propio país y mantener la documentación del transporte

Se requiere, además, de un trabajo administrativo para diferenciar las operaciones nacionales de las operaciones realizadas con otros Estados comunitarios. De tal manera que el operar de los contribuyentes consiste en emitir una factura comercial, inscribir la operación en sus libros de contabilidad, separar en sus declaraciones periódicas de IVA las operaciones puramente nacionales de las operaciones con clientes de otros Estados miembros y presentar trimestralmente una declaración jurada informativa del IVA relativa a esas operaciones. La empresa compradora, por su parte debe inscribir la operación en sus libros de contabilidad y presentar asimismo las declaraciones periódicas y informativas del IVA, así como pagar el impuesto devengado. El cumplimiento de estas formalidades deja exentas de IVA las mercaderías expedidas y permite que estas circulen por todo el territorio comunitario sin ningún documento aduanero de acompañamiento, sin presentarse a ninguna aduana, ni someterse a ningún control fronterizo. Este sistema tiene el carácter transitorio hasta que el sistema actual de fiscalidad en destino pase a fiscalidad en origen.

Cabe aclarar que el principio de fiscalidad en origen se aplica ya en las operaciones comerciales efectuadas por particulares. Desde el 1º de enero de 1993 los ciudadanos comunitarios que se desplazan dentro del territorio comunitario

pueden adquirir en condiciones normales de mercado del país visitado y para su uso o consumo todo tipo de artículos y transportarlos a su país de residencia sin control aduanero ni pago de tributo alguno. Esto no es aplicable a la compra de vehículos nuevos que deben satisfacer el IVA en el país de residencia legal del usuario, o sea en el país donde se registra o patenta el vehículo.

El régimen transitorio del IVA es objeto de numerosas críticas por parte de los agentes económicos. El sistema de gestión es bastante complicado, porque para aplicar el principio de atribución de la recaudación al Estado miembro donde se supone se realiza el consumo de los bienes y servicios fue necesario elaborar reglas complejas que permitieran definir la localización de las operaciones, lo cual impone a las empresas gastos relevantes⁵⁹. Principales críticas:

La coexistencia del régimen de origen y destino trae confusiones e incertidumbre.

La existencia de legislaciones diferentes hace necesario a los operadores intracomunitarios conocerlas y muchas veces designar operadores locales, lo que encarece la operatoria, haciéndola inaccesible para las Pymes

La gestión del impuesto es muy complicada desde el punto de vista administrativo

Distintas formas de aplicación de las normas por cada Administración Tributaria

Fraudes detectados por las Administraciones Tributarias: Al prever el sistema transitorio del IVA que las entregas intracomunitarias de bienes quedaran exentas del impuesto en el Estado miembro de origen y se gravaran, en cambio, en el de destino dicho mecanismo de exención expone el sistema del IVA a maniobras para eludir el pago del gravamen. Los operadores han gozado de un largo período para analizar las distintas normativas y aprovecharse allí donde se ofrecen lagunas o determinados beneficios.

Fiscalización nacional. En algunos Estados miembros, el control del IVA se ve hoy en día obstaculizado por una serie de problemas de organización y administración. El control del IVA sigue guiándose por objetivos puramente nacionales, sin que exista una perspectiva intracomunitaria. La creación del mercado interior no ha modificado aparentemente la metodología nacional de control del IVA ni ha dado lugar a la asignación de recursos suficientes para esta labor. El único cambio significativo radica en la implantación del Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA ("VAT Information Exchange System"-VIES), pero como éste no se utiliza de forma óptima, no ofrece la eficacia que se esperaba inicialmente, cuando se concibió. La Comunidad ha desarrollado un sistema de IVA que ha hecho posible la creación del mercado único, pero el control del IVA sigue siendo de ámbito puramente nacional y los recursos que se asignan al mismo no se ajustan a los nuevos retos a los que se ha de hacer frente. La paradoja es que mientras los evasores gozan de las ventajas de un mercado ampliado, sin aduanas, el control de las administraciones se limita aún a las fronteras nacionales.

Experiencia brasileña

En Brasil el Impuesto a Circulación de Mercaderías y Servicios es un impuesto tipo IVA que se aplica a nivel estadual.

⁵⁹ Informe de la relatora general Profesora Piera Filippi. XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Quito - Ecuador 2004

Este impuesto grava la salida de mercaderías a cualquier título de los establecimientos, sean éstas destinadas al consumo o a su posterior procesamiento, aún en los casos en que la comercialización se halle integrada con el proceso productivo y aunque dichos establecimientos pertenezcan a un mismo contribuyente y únicamente dos servicios (los servicios de comunicaciones y transporte, siempre que los mismos no sean únicamente municipales), el resto de los servicios son de potestad tributaria municipal.

Hay exenciones que figuran en la Constitución y ley complementaria y otras que son establecidas por los estados siempre y cuando las mismas sean aceptadas por el Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendaria) organismo coordinador del impuesto. La necesidad de contar con la aprobación de este organismo donde están representados todos los estados, no siempre es respetada y los estados han concedido dispensas aún cuando las mismas no hubieran sido aprobadas por el Confaz.

Se encuentran exentas las exportaciones de servicios y de bienes, reconociéndose en esa instancia la posibilidad de cómputo de los créditos fiscales pagados en las etapas anteriores (gravadas a tasa cero)⁶⁰ Para los sujetos que realicen exportaciones existe la posibilidad de compensar sus saldos a favor producto de excesos de créditos proveniente de las operaciones destinadas al exterior con débitos provenientes de operaciones internas del mismo Estado u otro Estado o bien transferir dichos saldos a favor a otro contribuyente del mismo estado. La devolución de los saldos a favor no está prevista en la ley complementaria⁶¹, quedando librada a los Estados esta posibilidad. Luego de la enmienda constitucional nº 42 habrá que esperar el acuerdo que se llegue en el Confaz para hacerla operativa.

Es de importancia señalar que la compensación de débitos y créditos a realizarse puede hacerse entre todos los establecimientos de un mismo sujeto, siempre que estén radicados en un mismo estado. Solamente es posible la compensación de los referidos débitos y créditos de un mismo contribuyente con distintos establecimientos en distintos estados cuando los mismos estén referidos a operaciones de exportación, ya sea de bienes o servicios. En el caso de saldos a favor acumulados de contribuyentes que realicen operaciones de exportación y únicamente con relación a dichas operaciones podrán ser transferidos a otros contribuyentes del mismo Estado, previa aprobación de autoridad competente.⁶² Cada Estado podrá transferir esta franquicia a otros contribuyentes con la misma problemática: saldos a favor acumulados.

Con relación a las operaciones interestaduais se fijan alícuotas diferenciales según se traten de los siguientes casos:

Operaciones de estados del Sur y del Sudeste, destinadas a los Estados del Norte, Nordeste, Centro- oeste y Estado de Sancti Espiritu: se aplicará una alícuota del 7%;

En el resto de los casos se aplicará, en cambio, una alícuota del 12% (Resolución del Senado Federal nº 22 del 19/05/1989).

Por decisión política se decidió la transferencia de recaudación desde los Estados más desarrollados hacia los menos desarrollados, pero esta circunstancia opera a favor de movimientos evasivos, ya que ha dado origen a lo que se

⁶⁰ Ley complementaria 87/1996 artículo 20

⁶¹ Ley complementaria 87/1996 artículo 32 II – “ dará derecho a crédito , que **no será objeto de retorno**, las mercaderías entradas en el establecimiento para integración o consumo en el proceso de producción de mercaderías industrializadas, inclusive semielaboradas, destinadas al exterior”

⁶² Ley Complementaria 87/1996 artículo 25

denomina “passeio de nota fiscal”, es decir que se simulan operaciones a los fines de tributar menos impuesto, donde lo único que se traslada de un Estado a otro es la factura.

Las alícuotas internas son fijadas por cada estado siendo su rango entre el 4% y el 30%. La alícuota general se ubica entre el 17% o 18%, la alícuota reservada a la provisión de energía eléctrica y venta de bienes considerados suntuarios está cercana al 25%, y para los bienes a los que se trata de beneficiar, es de un 12%.⁶³ Pero como ya se aclarara antes esto es una potestad estadual, luego un mismo bien puede tener distinto tratamiento según el Estado donde se produzca el hecho generador. Es importante señalar que el impuesto forma parte de la base de cálculo, luego cuando hablamos de alícuotas del 17% o 18%, las mismas son nominales, resultando tasas efectivas del 20.48% y 21.95% respectivamente.

2. -IMPUESTO A LAS VENTAS MINORISTAS (I.V.M.).

A los efectos de evitar las distorsiones por acumulación que producen los impuestos aplicados en todas las etapas económicas, se ensayaron los impuestos de etapa única. Ahora bien las etapas únicas fueron diversas: etapa producción (Argentina, Francia); etapa mayorista (Gran Bretaña, Australia) y etapa minorista (Estados Unidos, Noruega). Este sistema, si bien parecía solucionar un problema acarrea otros, por ejemplo se originaron centenares de juicios para ver quienes eran o no eran industriales, mayoristas o minoristas⁶⁴

De los tres tipos de tributación de etapa única, la que parece ofrecer menos inconvenientes es la situada en la etapa final es decir la venta minorista. La experiencia internacional, indica que actualmente Canadá y Estados Unidos, utilizan esta forma de imposición, al nivel provincial o estadual. En el sistema canadiense, existe el IVA al nivel federal y el impuesto a las ventas minoristas al nivel provincial. Canadá, aplica desde enero de 1992 el IVA al nivel federal, impuesto que reemplazó al anterior impuesto a las ventas a nivel manufactura. Mientras, que al nivel provincial aplica un I.V.M. con alícuotas que oscilan entre el 5 y 12%, consistiendo Canadá en un caso muy interesante, ya que está conformado por diez provincias y se aplican cinco sistemas distintos de Impuestos a las ventas. Además, es importante aclarar que en la provincia de Quebec, se reemplazó recientemente el IVM por un IVA provincial que se armonizó con el IVA federal. En EEUU se utiliza en cuarenta y seis de los cincuenta y dos estados, también a nivel estadual, y las tasas fluctúan entre el 2 y 6,25%, sin tasas diferenciales, pero con numerosas exenciones, especialmente lo que hace a alimentos y medicamentos.

El impuesto a las ventas minoristas, se aplica en la última etapa de la cadena de distribución, con el objetivo de gravar el consumo final de bienes y servicios. Esto significa, que las ventas gravadas alcanzan a los consumidores finales, que adquieran dichos bienes y servicios para consumo u uso privado, y no para aquellos sujetos que lo utilicen en la producción y / o distribución de otros productos. En teoría el IVM grava el consumo final, produce la misma recaudación que el IVA, sólo que este la produce en forma fraccionada y de alguna manera la adelanta. En la práctica resulta dificultoso sólo gravar el consumo final, por lo cual resultan también gravados los bienes intermedios, con lo cual no se

⁶³ SIMÓN, Jorge Hernán. *Sustitución del impuesto sobre los ingresos brutos*. UNR editora. Rosario,2001

⁶⁴ Macón, J. “Argentina: Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos” C.I.T.A.F.(1994)

elimina el efecto acumulación. Por el otro lado las empresas que comparten ventas mayoristas y minoristas, pueden disfrazar las segundas y de tal manera evadir el impuesto.

Es importante señalar que la etapa minorista ha resultado siempre muy difícil de controlar.

Horacio Piffano ha propuesto una coordinación del Impuesto al Valor Agregado Nacional con IVM de nivel provincial aprovechando los adelantos tecnológicos de las administraciones tributarias y los acuerdos para intercambiar información entre estas. Su propuesta se basa fundamentalmente en que el Impuesto a las ventas minoristas tendrían la misma definición de bases tributarias que el IVA federal, resignando las provincias poder tributario en ese sentido, el que se manifestaría en la libertad de alícuotas. Esta propuesta necesitaría de la inclusión en el menú provincial de otros impuestos (Combustibles, Impuesto a las Ganancias de las Personas físicas, alícuota adicional del Impuesto a los Bienes Personales)y supone también una reducción de las alícuotas del IVA nacional para no aumentar la presión impositiva en general..⁶⁵

Si bien este sistema de coordinación de un IVA federal con un IVM provincial permitiría contrarrestar las desventajas señaladas para el IVM, en cuanto a control de la última etapa, dado que actuarían en conjunto las administraciones tributarias federal y provinciales, (con una etapa intermedia donde funcionaría un impuesto bietápico mayorista-minorista)⁶⁶ y no se afectarían las etapas intermedias, aprovechando además las herramientas de control del IVA federal, no soluciona el problema que generan la dispersión de alícuotas provinciales, que podría generar desplazamientos de consumidores finales a zonas vecinas con menor carga impositiva.

Otro tema a tener en cuenta, es el problema de provincias consumidoras y productoras, puesto que obviamente habría respecto de la actual situación un desplazamiento de recaudación hacia las provincias consumidoras.

De todas maneras lo positivo de la propuesta radica en la reducción del IVA federal y el traspaso de otros impuestos hacia las esferas provinciales, iría a favor de la correspondencia fiscal, y disminuiría la dependencia de las provincias respecto de la Nación

La propuesta de la Secretaría de Ingresos Públicos de la Nación en el marco del Pacto Federal del 12/08/1993, era esencialmente un impuesto provincial en etapa minorista con algunas modificaciones en su gestión

El proyecto de ese entonces proponía reemplazar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por otro del mismo nombre y que en general mantenía la misma estructura respecto a base imponible, bases imponibles especiales, exenciones, cuestiones formales y de procedimiento) pero que gravaba únicamente la venta a consumidores finales, definiéndose estos como los que adquirirían bienes y servicios para su uso privado. No obstante esto, se gravaba algunos servicios definidos especialmente(alojamiento, compra de combustible, servicios de comida) aunque fueran adquiridos por otros sujetos. Para asegurar la recaudación se establecía un complejo sistema de retenciones y percepciones en la etapa anterior a la minorista.

Esta propuesta, si bien mejoraba la neutralidad del impuesto, dado que no afectaría las exportaciones, ni en general las etapas intermedias, creaba a través del complejo sistema de percepciones y retenciones un IVA híbrido, que se vería

⁶⁵ Horacio L. P. Piffano *“Coordinando el IVA Federal con el IVM Provincial”* (Universidad Nacional de La Plata)

⁶⁶ Piffano, Horacio. *“Comentarios sobre el nuevo acuerdo fiscal y financiero federal.”*

complicado en la medida que hubiera operaciones interjurisdiccionales, situación que no aparecía claramente resuelta. Otro tema que no se enunciaba en el proyecto era el de las alícuotas, presumiblemente porque esto dependía de las decisiones políticas locales. Pero cabe señalar que en su momento las proyecciones llevaban a pensar en alícuotas que iban del 7% al 8% para reemplazar la recaudación que en ese momento tenía lugar, lo cual era sumamente gravoso

3. - Adecuación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

No podemos dejar de mencionar la propuesta del Dr. Eduardo Vicente Ballesteros, el que si bien coincide con la doctrina en las críticas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, rescata algunas ventajas, como que los administradores provinciales lo conocen bien, y que es en esencia un impuesto sencillo, que las jurisdicciones han complicado inútilmente y que en definitiva es un recurso propio de los fiscos locales, situación que hace a un sano federalismo fiscal. Por lo tanto, el Dr. Ballesteros propone atenuar los efectos negativos de este impuesto adoptando los siguientes recaudos:

Simplificar y armonizar totalmente la estructura del impuesto

Racionalizar la estructura del Convenio Multilateral

Gravar la actividad industrial a una tasa no mayor al 1.5%, pudiéndose computar el impuesto efectivamente pagado como pago a cuenta del IVA, con ciertas restricciones

Aplicar el mismo criterio con determinados servicios, siempre que no se presten a consumidor final

Exención sin limitaciones a la etapa primaria

Esta propuesta, si bien muestra algunas ventajas, ya señaladas por el mismo autor, aparece como complejo el control a realizarse sobre los pagos a cuenta, y no elimina la mayoría de los efectos negativos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos señalados por la doctrina.

16 - CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Aspectos Conflictivos del impuesto sobre los Ingresos Brutos

Los principales inconvenientes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos detectados en este trabajo, por la doctrina y por el sector productivo son los siguientes:

El tributo se aplica a todas las actividades y ventas, en todas las etapas, no existe crédito fiscal posible, lo que resulta efecto acumulación

Se favorece a los sectores más integrados, produciendo distorsiones en los precios relativos, e induciendo a integraciones artificiales.

Afectan la competitividad de los bienes transables en el mercado exterior, puesto que los productos y servicios salen con la carga impositiva de este impuesto

En el Impuesto sobre los Ingresos Brutos detectamos que todas las provincias, al cumplir con el Pacto Federal II, eximieron del gravamen a la industria manufacturera, pero no eximieron los bienes que, no siendo fabricados dentro del

territorio provincial, (todas las normativas pusieron como condición de la exención la radicación en el territorio provincial de la industria a eximir) son vendidos dentro de su territorio, con el agravante (en diversos casos) de pasar a considerar tales operaciones como operaciones de comercialización a la tasa superior, que se aplica a la actividad comercial, pese a ser un proceso económico único e indivisible. No sólo se limitó la exención comprometida en el Pacto Federal, sino que se pasó a aplicar el impuesto a una tasa mayor que la aplicada al momento en que se firmó dicho pacto, contrariando los motivos que llevaron a su propuesta. De esta manera, el impuesto opera como una verdadera aduana interior contradiciendo lo normado por la Constitución Nacional artículos 9, 10 y 11, que prohíben la existencia de las mismas. Esta situación genera distorsiones de precios según el origen del bien y también afecta la radicación de la producción manufacturera que se inclinará por las provincias de mayor consumo.

Gran cantidad de exenciones y enorme disparidad de criterio para otorgarlas

Pese a la existencia del Convenio Multilateral, que ha solucionado en la mayoría de los casos los problemas de múltiple imposición, aparecen distintos criterios, según las jurisdicciones, para asignar los ingresos. Así algunas jurisdicciones se inclinan por “ el lugar de concertación”, otras por “ el domicilio del cliente”, “lugar de la entrega”, “ lugar de efectiva utilización económica del bien”, “ realidad económica” conceptos de los cuales, tampoco hay una sola interpretación.

Estos problemas podrían ser solucionados en parte por el Protocolo Adicional, pero subsisten por la no operatividad de dicho mecanismo

Los sistemas implementados para adelantar y asegurar la recaudación (retención, percepción, etc.) son engorrosos y no están armonizados entre las distintas jurisdicciones. Este tema fue especialmente desarrollado en el primer informe.

Multiplicidad y disparidad de alícuotas. Además de que hay varias alícuotas, cada actividad puede estar gravada en forma diferente por las diferentes provincias

Falta de uniformidad en la estructura de la ley del tributo.

Características deseables de un impuesto

Respete equidad, eficiencia, eficacia

Potestad tributaria perfectamente delimitada y no produzca múltiple imposición

No produzca efectos distorsivos

Resulte compatible con el sistema tributario vigente

Pocas alícuotas: una general, un tipo reducido para productos o actividades sensibles, una incrementada para determinadas operaciones.

Bajo costo de cumplimiento para el contribuyente

Bajo costo de control para las administraciones tributarias

Limitadas exenciones para lograr mayor neutralidad y ampliación de la base imponible de los mismos

Estabilidad y previsibilidad

Adecuarse al principio de competitividad y a los requerimientos de una economía globalizada

Teniendo en cuenta estos dos aspectos, el análisis realizado de las principales propuestas de sustitución del impuesto sobre los ingresos brutos, y lo siguiente:

Toda la doctrina señala como un problema estructural sin resolver la falta de correspondencia fiscal. Mientras la Nación ejecuta aproximadamente el 53% del gasto público total, recauda el 76% de los recursos totales, recaudando provincias y municipios el 24%, pero ejecutando el 47% del gasto.⁶⁷

El impuesto sobre los Ingresos Brutos tiene una larga tradición en las arcas provinciales argentinas y se han desarrollado mecanismos de armonización (Convenio Multilateral), que si bien no han solucionado todos los problemas, son experiencias que no deben desaprovecharse.

Realizamos las siguientes recomendaciones:

Aprovechar experiencias previas de las administraciones provinciales tributarias y de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral

Mantener un impuesto de la esfera provincial como recurso propio y exclusivo.

Dicho impuesto no debe interferir en la competitividad

No debe producir doble o múltiple imposición horizontal

No debe haber mecanismos de compensación, que complican al contribuyente y difícilmente puedan las administraciones tributarias gestionar y controlar

El impuesto debe tener una estructura legal uniforme, a pesar de que esto vaya en desmedro de las potestades tributarias subnacionales. Este requisito es fundamental para tener un solo mercado.

Pocas alícuotas y tratamiento uniforme para todas las actividades

Buscar un equilibrio entre el respeto a las autonomías provinciales y la eficiencia del impuesto

Mecanismos ágiles para solucionar la posible conflictividad en la aplicación del impuesto, tanto entre las jurisdicciones intervinientes, como entre los contribuyentes y las administraciones provinciales.

Podría ser pago a cuenta de impuestos nacionales

Exenciones limitadas y uniformes para todas las jurisdicciones y restringir las potestades locales a pocas exenciones (4 o 5) aceptadas por el resto. El ámbito de discusión sería la Comisión Plenaria, de mantenerse el ISIB.

Normas de procedimientos uniformes para todas las jurisdicciones. La dispersión actual de este tema es muy complicado para los contribuyentes de más de una jurisdicción.

De no haber un nuevo impuesto y mantenerse las estructuras actuales, cumplimiento estricto del Pacto Fiscal, lo que implica que las exenciones, una vez tomada la decisión de ser otorgadas son para todas las jurisdicciones, no solamente para aquella donde se radica el emprendimiento.

De no ser posible lo anterior, exonerar totalmente la etapa primaria, y gravar las etapas sucesivas con alícuotas que vayan en rangos de 0.5% al 1.5%

⁶⁷Fenochietto, Ricardo "Reflexiones en torno a la coparticipación de impuestos nacionales" Novedades Fiscales. Ambito Financiero, 22 de junio de 2004

ANEXO 1 - ART NRO 9 DE LA LEY DE COPARTICIPACION”(nro.23548)

Art. 9- La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:

- a) Que acepta el régimen de esta ley sin limitaciones ni reservas;
- b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley.

En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos, ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los brutos a que se refiere esta ley. Esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios electivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

Las actividades, bienes y elementos vinculados a la producción, comercialización, almacenamiento, transporte, circulación, venta, expendio o consumo de los bienes sujetos a impuestos internos específicos a los consumos y las materias primas o productos utilizados en su elaboración, tampoco se gravarán con una imposición proporcionalmente mayor -cualquiera fuere su característica o denominación - que la aplicada a actividades, bienes y elementos vinculados con bienes y servicios análogos o similares y no sujetos a impuestos internos específicos a los consumos. El expendio al por menor de vinos y bebidas alcohólicas podrá, no obstante, ser objeto de una imposición diferencial en jurisdicciones locales. De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen, de conformidad con lo establecido en los apartados siguientes.

1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas:

Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales, con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual, excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos;

Se determinarán sobre la base de los ingresos del período, excluyéndose de la base imponible los importes correspondientes a impuestos internos, impuesto al valor agregado -débito fiscal - e impuestos para los Fondos: Nacional de Autopistas, Tecnológico, del Tabaco y de los Combustibles.

Esta deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derechos de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. El importe a computar será el del débito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del impuesto al valor agregado o de los restantes gravámenes, respectivamente y en todos los casos, en la medida en que correspondan a las operaciones de actividad sujeta a impuestos, realizadas en el período fiscal que se liquida;

En casos especiales la imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes;

Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza);

Podrán gravarse las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional (puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y todo otro de similar naturaleza), en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad;

En materia de transporte interjurisdiccional la imposición se efectuará en la forma prevista en el convenio multilateral a que se refiere el inc. d);

En materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja -a condición de reciprocidad - que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el impuesto;

En materia de combustibles derivados del petróleo con precio oficial de venta, la imposición no alcanzará a la etapa de producción en tanto continúe en vigencia la prohibición en tal sentido contenida en el decreto-ley 505/58 y sus modificaciones.

En las etapas posteriores podrá gravarse la diferencia entre los precios de adquisición y de venta;

Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal -incluidos financiación y ajuste por desvalorización monetaria - estarán sujetos a la alícuota que se contemple para aquella;

Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal, con las siguientes excepciones:

1. Contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar registros contables: Será el total de los ingresos percibidos en el período;

2. En las operaciones realizadas por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la ley 21.526 se considerará ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período;

3. En las operaciones de venta de inmuebles en cuotas por plazos superiores a doce (12) meses, se considerara ingreso bruto devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieren en cada período;
Los períodos fiscales serán anuales, con anticipos sobre base cierta que, en el caso de contribuyentes comprendidos en el régimen del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977, comprenderán períodos mensuales;
Los contribuyentes comprendidos en el convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 pagarán el impuesto respectivo en una única jurisdicción. Para ello las jurisdicciones adheridas deberán concertar la mecánica respectiva y la uniformidad de las fechas de vencimiento.....
- c) Que se obliga a no gravar y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no graven por vía de impuestos, tasas contribuciones y otros tributos, cualquiera fuera su característica o denominación, los productos alimenticios en estado natural o manufacturado. Para el cumplimiento de esta obligación se aplicará lo dispuesto en el segundo a cuarto párrafo del inciso anterior;
- d) Que continuarán aplicando las normas del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos;.....

ANEXO 2 - “DISPOSICIONES DEL CONVENIO”

a) **Ámbito de aplicación del Convenio.**

El art. 1 del Convenio Multilateral establece que las actividades ejercidas por un mismo contribuyente, en dos o más jurisdicciones, siempre que los ingresos provengan de un proceso único y económicamente inseparable, la base imponible se atribuye conjuntamente a las jurisdicciones donde se desarrolla la actividad. Ejemplificando distintas situaciones:

Industrialización en una Jurisdicción y comercialización en otra u otras.

Industrialización o comercialización en una o varias jurisdicciones, y dirección - administración en otras.

Asiento principal en una jurisdicción y se realicen ventas y / o compras en otras.

Asiento en una jurisdicción y se presten servicios en otras.

La última parte del art. 1 del C.M.⁶⁸, establece una norma de medular importancia, porque la simple realización de gastos de cualquier naturaleza, sean computables o no, ⁶⁹pero con vinculación a las actividades interjurisdiccionales del

⁶⁸ Último párrafo del art.1 del C.M.: “ Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque sean no computables a los efectos del art.3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.)

⁶⁹ La realización de gastos hace presumir que un contribuyente se ha desplazado a otra jurisdicción, por sí o por terceros para formalizar operaciones.

contribuyente, obligan a éste a someterse a las disposiciones del Convenio. Entonces, a partir de lo expresado en el art. 1 del C.M., se puede clasificar a los sujetos pasivos de I.S.I.B. en:

Contribuyentes de Convenio, estos son aquellas que desarrollan actividades con las condiciones explicadas en los párrafos anteriores, según lo expresado en el art. nro. 1 del Convenio Multilateral.

Contribuyentes Directos o No Convenio, sus actividades se limitan al ámbito territorial de una sola jurisdicción. El C.M. no dispone absolutamente ninguna norma sobre la materia fiscal, ya que ésta le es propia y exclusiva de cada jurisdicción.

El Convenio define su ámbito de aplicación a aquellas actividades que desempeñadas por un mismo sujeto y conformado por un proceso único económicamente inseparable, se ejercen en más de una jurisdicción. Nada dispone, el convenio sobre las actividades desarrolladas exclusivamente en el ámbito interno de una jurisdicción, ni tampoco sobre el tratamiento fiscal que prefiera adoptar cada Estado subnacional sobre las distintas actividades, ni exenciones, exclusiones, deducciones, recargos, desgravaciones y alícuotas.

Es sumamente conveniente aclarar, que el Convenio Multilateral distribuye base imponible y no montos de impuestos, por ello se aplica aún cuando no se verifique ninguna superposición, ya que pueda ocurrir:

que una jurisdicción exima del impuesto a una determinada actividad, y que ésta se encuentre gravada en otra u otras jurisdicciones, pudiendo éstas últimas, gravar la parte de ingresos brutos que le resultan atribuidos, según las normas de distribución del C.M.

otra situación, que puede presentarse sería que una jurisdicción grava una determinada actividad con una alícuota, y otra con una mayor o menor.

El mecanismo de distribución de la base imponible que adopta el C.M., permite un perfecto respeto a las autonomías provinciales, al redistribuir entre las jurisdicciones el poder fiscal de cada una de ellas, por las actividades interjurisdiccionales, evitando la doble o múltiple imposición, pero respetando la decisión autónoma de cada jurisdicción de eximir o de gravar, y en este caso de establecer la tasa correspondiente.

b) Fórmulas para la distribución de la base imponible

El convenio define dos fórmulas para distribuir la base imponible entre las jurisdicciones:

b.1) Régimen general: art. 2 a 5 del C.M. Consiste en atribuir la mitad de los ingresos en proporción a los gastos soportados en cada jurisdicción y la otra mitad en proporción directa al origen proporcional de los ingresos.⁷⁰

⁷⁰ Art. Nro. 2 del C.M.

b.2) Regímenes especiales: art. 6 a 13 del C.M., construcción, seguros, transporte, entidades financieras, profesiones liberales, comisionistas, préstamos hipotecarios o prendarios, vitivinícolas, azucareras, forestales, mineros y frutos del país.

b.1) Régimen general.

El art. 2 del Convenio, establece que los ingresos brutos totales, es decir la base imponible de los contribuyentes, se distribuirán entre todas las jurisdicciones:

la mitad de los ingresos en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.

la otra mitad en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, es decir en forma directa al origen proporcional de los ingresos.

b.2) Regímenes especiales.

Los regímenes especiales constituyen una excepción al Régimen General, pero de ninguna manera al C.M., porque forman parte de este convenio. Se trata de una serie de casos enunciados en los artículos 6,7,8,9,10,11,12 y 13.

Art.6 se refiere a las actividades de construcción la base imponible(B.I.) se distribuye
10 % jurisdicción de la Administración.
90% jurisdicción de ejecución de obras.

Art.7 se refiere a las actividades de seguros la B.I. se distribuye
20% jurisdicción de la Administración.
80% jurisdicción donde se encuentren los bienes.

Art.8 entidades financieras la B.I. se atribuye a la jurisdicción donde se encuentre la casa que los percibe.

Art.9 empresas de transporte de pasajeros y / o cargas se atribuye a la jurisdicción de origen del viaje.

Art.10 se refiere a las actividades de profesiones liberales la B.I. se distribuye
20% jurisdicción del domicilio del profesional.
80% jurisdicción en la cual se realiza la actividad.

Art.11 se refiere a las actividades de intermediarios(rematadores y comisionistas), la B.I. se distribuye
20% jurisdicción del domicilio del rematador o comisionista.
80% jurisdicción donde se encuentren los bienes, objeto del remate o comisión.

Art.12 se refiere a los préstamos hipotecarios o prendarios la B.I. se distribuye
20% jurisdicción del domicilio de los prestamistas.
80% jurisdicción en la cual se encuentran los bienes que sirven de garantía.

Art.13 Se trata de una norma muy compleja, que para su análisis se puede dividir en tres párrafos, tal cual lo hace el Proyecto de Nuevo Convenio aprobado en Córdoba.

Primer Párrafo :enuncia taxativamente a las Industrias vitivinícola y azucarera, productores agropecuarios, mineros y generalizando al mencionar frutos del país, en bruto, elaborados o semielaborados (cuquiera de esas tres formas), en la jurisdicción de origen, contemplando la situación de las jurisdicciones meramente productoras.

“Cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales,o terceros”. El despacho debe ser hacia fuera de la jurisdicción, realizado por el propio productor, pero que a su vez que este siga siendo dueño de la mercadería al tiempo del despacho. Esta norma no se aplica en caso de despacho con venta.

“El monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido”. Si se cumplen éstas condiciones la jurisdicción de origen se atribuirá la base imponible que le corresponde según el precio mayorista, oficial o de plaza, estableciendo que cuando existan dificultades para determinarlo, se entenderá que es equivalente al 85% del precio de venta finalmente obtenido.

“Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el art. 2”. En éstas jurisdicciones cada fisco se atribuirá la base imponible que le corresponda según la diferencia entre el precio mayorista y el precio por la venta final de los productos, si se hubiesen dado las condiciones de dificultad será el 15%.

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

Este párrafo se refiere a tres situaciones:

Industrial tabacalero que adquiera directamente la materia prima al productor
Industriales y otros responsables del desmote del quebracho y algodón
Adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de arroz, lana y fruta.

De manera similar a lo establecido en el primer párrafo, la jurisdicción productora se le atribuye una base imponible al respectivo valor de adquisición del tabaco, quebracho, arroz, etc. A su vez la jurisdicciones donde se lleven a cabo las posteriores etapas, la diferencia entre el ingreso bruto total y el precio o valor corriente, se distribuyen la base imponible según art. 2. (régimen general).

Tercer Párrafo *“En el caso de la mera compra, cualquiera sea la forma en que se realice, de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y /o frutos del país, producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora y siempre que ésta no grave la actividad del productor, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora el 50% del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición. Cuando existan dificultades para establecer este precio se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido.”*

Fija tres condiciones:

que se trate de productos agropecuarios, forestales, mineros y /o frutos del país,
mera compra significa que el contribuyente debe tributar por el sólo hecho de comprar dichos productos, pero además enviarlos a otra jurisdicción para su industrialización o comercialización.
Siempre y cuando el productor respectivo no se encuentre gravado.

“La diferencia entre el ingreso bruto total del adquirente y el importe mencionado será atribuida entre las distintas jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen los productos, conforme al régimen establecido en el art. 2”.
Similar a lo expresado para el primer y segundo párrafo.

“En los casos que la jurisdicción productora grava la actividad del productor la atribución se hará con arreglo del art. 2.”

ANEXO 3 - CUMPLIMIENTO ACTUAL DEL PACTO FISCAL II POR JURISDICCIÓN

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	
	C.A.B.A.	Bs.As.	Catamarca	Córdoba	Corrientes	Chaco	Chubut	Entre Ríos	Formosa	Jujuy	La Pampa	La Rioja	Mendoza	Misiones	Neuquén	Río Negro	Salta	San Juan	San Luis	Santa Cruz	Santa Fe	Santiago del Estero	Tierra del Fuego	Tucumán	
Producción Primaria:	X	X		X			X	X	X	X	X	X	X			X		X	X	X	X	X	X	X	
* sólo la primera venta de productores primarios					X	X								X			X								
* producción primaria de frutas, hortalizas e industria lechera																								X	
* sólo agricultura , ganadería y forestal			X																						
Prestaciones financieras realizadas por las entidades de la ley 21526		X							X	X		X				X								X	
Compañías de capitalización y ahorro		X								X						X									
Compañías de emisión de valores hipotecarios										X						X							X		
Administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones		X								X						X							X		
Compañías de seguros		X								X						X							X		
Administradoras de fondos de inversión		X								X						X							X		
Compraventa de divisas		X								X		X				X									
Producción de bienes		X		X	X	X	X	X	X	X		X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
Prestación de servicios eléctricos		X		X				X		X		X	X	X									X	X	X

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	
	C.A.B.A.	Bs.As.	Catamarca	Córdoba	Corrientes	Chaco	Chubut	Entre Ríos	Formosa	Jujuy	La Pampa	La Rioja	Mendoza	Misiones	Neuquén	Río Negro	Salta	San Juan	San Luis	Santa Cruz	Santa Fe	Santiago del Estero	Tierra del Fuego	Tucumán	
Prestación de servicios de agua		X		X				X		X		X	X										X	X	X
Prestación de servicios de gas				X				X		X		X											X	X	
Construcción de inmuebles				X	X	X				X		X	X		X	X	X		X	X	X	X	X	X	X

Observaciones

En San Luis las exenciones son otorgadas por el Poder Ejecutivo, siempre que se cumplan determinadas condiciones

En Chubut, el poder tributario respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los contribuyentes locales ha sido

delegado a los municipios, luego los mismos otorgarán o no más exenciones de las que se admiten a nivel provincial

ANEXO 4 - INCORPORACIÓN DE REGÍMENES DE RETENCIONES, PERCEPCIONES, RECAUDACIÓN POR JURISDICCIÓN

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	
	C.A.B.A.	Bs.As.	Catamarca	Córdoba	Corrientes	Chaco	Chubut	Entre Ríos	Formosa	Jujuy	La Pampa	La Rioja	Mendoza	Misiones	Neuquén	Río Negro	Salta	San Juan	San Luis	Santa Cruz	Santa Fe	Santiago del Estero	Tierra del Fuego	Tucumán	
REGÍMENES DE RETENCIONES	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
REGÍMENES DE PERCEPCIONES	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
* Restricción de las percepciones a sujetos de CM con coeficiente igual o superior a 0,10		X							X	X					X				X						X
REGÍMENES DE RECAUDACIÓN DE ACREEDITACIONES BANCARIAS		X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X		X	X	X	

ANEXO 5 - ALÍCUOTAS MÁS RELEVANTES POR JURISDICCIÓN

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
	C.A.B.A.	Bs.As.	Catamarca	Córdoba	Corrientes	Chaco	Chubut	Entre Ríos	Formosa	Jujuy	La Pampa	La Rioja	Mendoza	Misiones	Neuquén	Río Negro	Salta	San Juan	San Luis	Santa Cruz	Santa Fe	Santiago del Estero	Tierra del Fuego	Tucumán
General	3	3	3	3,5		3	3	3,5	3	2,5	2,5	2,5	3	2,5	2	3	3	3	3,5	2,5	3,5	3,5	3	2,5
Actividad Primaria	1	1	0	1	1	1	1	1	1,5	1,2	0,5	1	0,9	2,5	2	2	3	1	1	1	1	1	1	1,4
Fabricación y Producción de Bienes	3	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	3	2,5	1,5	1,8	1,5	1,5	1,5	2,5	1,5	1,8	3	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,8
Construcción	1,5	2,5	2,5	3	2,25	2,5	3	1,6	3	2,5	2,5	2,5	3	2,5	2	3	2,5	2	2,3	2,5	1,5	3,5	3	2,5
Ventas mayoristas	3	3	2,5	2,5	2,25	2,5	3	2,5	3	2,5	2,5	2,5	3	2,5	2	3	2,5	3	2,5	2,5	2,8	3,5	3	2,5
Ventas minoristas	3	3	3	3,5	2,5	3	3	3,5	3	2,5	2,5	2,5	3	3,4	2	3	3	3	3,5	2,5	3,5	3,5	3	2,5
Servicios	3	3,5	3	3,5	2,5	3	3	3,5	3	2,5	2,5	2,5	3	2,5	2	3	3	3	3,5	2,5	3,5	3,5	3	2,5
Servicios financieros Alícuotas mínimas	5,5	5,5	5	1,6	4,1	4,1	4,6	4	3	5	4,1	4,1	4	4,1	2	4	5	4	3,5	4,1	4,1	3,5	4,5	5
Servicios financieros Alícuotas máximas				5	6			8,5						4,5	4,1	5			4,1		15			
Incremento o reducción de la alícuota en función del ingreso		X	X	X															X					
Bonificación por buen cumplimiento		X							X		X	X				X			X				X	
Cómputo de otros gravámenes como pago a cuenta																					X			