



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Carrera: Contador Público Nacional

**“CONVENIO MULTILATERAL”: ANÁLISIS DE
REGÍMENES ESPECIALES SOBRE LAS ACTIVIDADES, PRIMARIA,
DE TRANSPORTE Y DE ENTIDADES FINANCIERAS, VIGENTES
DURANTE LOS AÑOS 2012 Y 2013, EN LA PROVINCIA DE
MENDOZA.**

Trabajo de Investigación

Por

Cristian Ricardo Alaniz

Cinthia Lourdes Segovia

Profesor Tutor

Juan Franco Contursi

M e n d o z a - 2013

INDICE

INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO I – CONCEPTOS GENERALES: “Los tributos y el impuesto”	7
1. Concepto de tributo	7
2. Principios constitucionales en materia tributaria	8
2.1 Principio de legalidad	8
2.2 Principios de igualdad y proporcionalidad	8
2.3 Principio de no confiscatoriedad	9
3. Hecho imponible	9
4. Concepto de impuesto	10
5. Clasificación de impuesto según la manifestación de capacidad contributiva	11
5.1 Impuestos a las rentas	11
5.2 Impuestos al patrimonio	11
5.3 Impuestos a las transacciones	11
5.4 Impuestos a los consumos	11
6. Clasificación de impuestos según su traslabilidad: directos e indirectos	12
CAPÍTULO II – RÉGIMEN DE CONVENIO MULTILATERAL: justificación	13
1. Forma de organización de los Estados	13
2. Distribución de competencia tributaria	13
3. Objetivos del Convenio Multilateral: evitar la múltiple imposición	14
4. Antecedentes de su sanción	15
CAPÍTULO III – CONVENIO MULTILATERAL: régimen actual de distribución de base imponible.	17
1. Norma aplicable	17
2. Ámbito de aplicación	18
3. Introducción al régimen general	19
4. Atribución de ingresos en el régimen general	20
5. Venta entre ausentes	21
6. Ingresos computables y no computables	22

7. Atribución de gastos	23
7.1 Gastos computables	23
7.2 Gastos no computables	23
8. Determinación del coeficiente unificado	24
9. Iniciación y cese de actividades	25
9.1 Inicio de actividades	25
9.2 Cese de actividades	26
CAPITULO IV – ANÁLISIS DE REGÍMENES ESPECIALES DE DISTRIBUCIÓN DE BASE IMPONIBLE	27
1. Actividad primaria	27
1.1 Consideraciones previas	27
1.2 Antecedentes	28
1.3 Industrias vitivinícolas y azucareras, productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país: Artículo 13° primer párrafo	28
1.3.1 Alcance	29
1.3.2 Industrias y productos incluidos	31
- Industrias	31
- Productos	31
1.3.3 Despacho por el propio productor sin facturar	32
1.3.4 Venta perfeccionada fuera de la jurisdicción productora	33
1.3.5 Condición del producto: en bruto, elaborados o semielaborados	33
1.3.6 Atribución de la materia imponible	35
1.3.7 Jurisdicción productora	35
1.3.8 Precio mayorista, oficial o corriente en plaza	36
1.3.9 Existencia de más de una jurisdicción productora	36
1.3.10 Productos que reingresan	37
1.3.11 Nacimiento del hecho imponible	37
1.4 Compradores de tabaco, algodón, quebracho, lana y fruta: Artículo 13° segundo párrafo	37
1.4.1 Alcance	37
1.4.2 Atribución de la base imponible	38
1.4.3 Momento de la atribución	38

1.5 Compradores de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país: Artículo 13° tercer párrafo	39
1.5.1 Requisitos	39
1.5.2 Atribución de la base imponible	40
1.5.3 Momento de la atribución	40
1.5.4 Operaciones de canje	41
1.6 Ejercitación práctica	42
2. Empresas de transporte	43
2.1 Norma aplicable	43
2.2 Antecedentes	43
2.3 Alcance del régimen, aplicación general	44
2.4 Actividades conexas	45
2.5 Gasoductos	46
2.6 Energía eléctrica	47
2.7 Comunicaciones telefónicas	47
2.8 Agencias de turismo	47
2.9 Transporte desde el exterior	47
2.10 Atribución de la base imponible	50
2.11 Lugar de origen del viaje	50
2.12 Fletes muertos	50
2.13 Ingresos percibidos o devengados	51
2.14 Ejercitación práctica	51
3. Régimen especial para entidades financieras	53
3.1 Norma aplicable	53
3.2 Actividad financiera en nuestro país	55
3.3 Antecedentes	55
3.4 Determinación de la base imponible para las entidades financieras	57
3.5 Sumatoria y determinación de los coeficientes de distribución	58
3.6 Ejercitación práctica	59
CONCLUSIONES	62
BIBLIOGRAFÍA	65
ANEXOS	67

INTRODUCCIÓN

El tema de este trabajo de investigación versa sobre regímenes especiales de distribución de base imponible, para la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos, regulados por el Convenio Multilateral. Para darle mayor profundidad a esta investigación se decidió analizar específicamente a tres de estos regímenes. Éstos son, el régimen especial sobre la actividad primaria, regulado por el artículo 13° del convenio, el régimen especial de empresas de transporte, regulado por el artículo 9° del convenio y el régimen especial para entidades financieras, regulado por el artículo 8° del convenio.

La elección del tema de investigación fue motivada por la posibilidad de conocer más en profundidad, dentro de sus aspectos impositivos, estas actividades.

Otro de los motivos de la elección, es la poca disponibilidad de material bibliográfico y medios de consulta, referido a este tema, al que se puede recurrir a la hora de analizar y resolver cuestiones referidas a estas actividades.

Por esta razón se recurre a distintos autores, resoluciones vigentes y jurisprudencia, con el objetivo de poder generar elementos que permitan facilitar la interpretación de las distintas situaciones que puedan presentarse a la hora de aplicar el Convenio Multilateral.

Otro de los objetivos planteados es poder conocer aspectos positivos y negativos del Convenio Multilateral y producir sugerencias sobre el mismo.

Dentro del ámbito de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Cuyo no se ha obtenido conocimiento sobre la existencia, hasta el momento, de trabajos de investigación referidos específicamente a los regímenes especiales de distribución de base imponible de estas tres actividades.

En términos generales, la hipótesis que se plantea es la siguiente: “Se puede mejorar la disponibilidad de herramientas que sirvan de apoyo a la interpretación y resolución de las distintas situaciones que se pueden plantear a la hora de distribuir la base imponible, para la liquidación del impuesto a los ingresos brutos, de las actividades primaria, de empresas de transporte y de entidades financieras, reguladas por los regímenes especiales del Convenio Multilateral”

La metodología de exposición comienza con el capítulo primero donde se analizan los conceptos generales del tributo y del impuesto como una introducción necesaria para el desarrollo del tema principal de este trabajo de investigación.

En el capítulo segundo se exponen los conceptos referidos al régimen general del Convenio multilateral. Dicho convenio es un mecanismo de atribución de base imponible entre las distintas jurisdicciones donde el contribuyente realiza actividades. Este convenio comprende dos formas de atribución, según la actividad de que se trate. Estas formas son el régimen general y los regímenes

especiales para ciertas actividades indicadas en el mismo. Por lo tanto las actividades que no queden comprendidas dentro de alguno de estos regímenes especiales se deben incluir dentro del mencionado régimen general.

En el capítulo tercero se analiza con mayor profundidad los distintos aspectos a tener en cuenta a la hora de atribuir la base imponible, de acuerdo a los regímenes especiales sobre actividad primaria, empresas de transporte y entidades financieras.

Por último se establecen las conclusiones pertinentes sobre el presente trabajo de investigación.

CAPÍTULO I

CONCEPTOS GENERALES: “Los tributos y el impuesto”

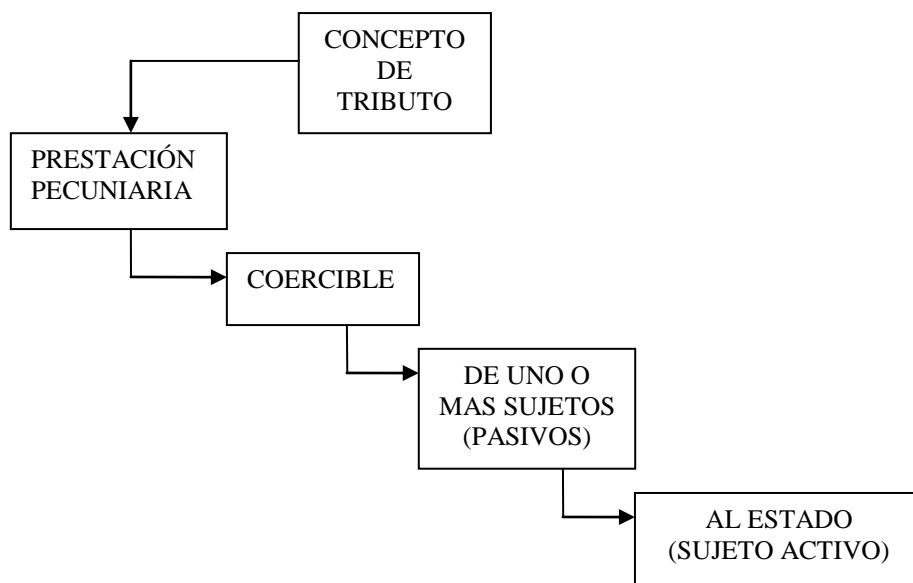
Es necesario, antes de comenzar a desarrollar el tema principal de este trabajo, realizar una introducción sobre los aspectos básicos del concepto “tributo”. También se analizará el concepto de “impuesto” como una de las formas de los tributos.

1. CONCEPTO DE TRIBUTO

“El tributo es la prestación pecuniaria coercible de uno o más sujetos al Estado quien por ley tiene derecho de exigirla” (Sternberg, 2010:25).

Una prestación es lo que una persona debe dar o hacer a favor de otra. En el caso de las prestaciones tributarias, en general, son de carácter pecuniarias. O sea que esta prestación consiste en la obligación de entregar sumas de dinero. Estas prestaciones son coercibles en el sentido de que no son de carácter consensual, no requiere el consentimiento de las partes. Estas partes son denominadas “Sujeto Pasivo” y “Sujeto Activo”. El sujeto pasivo es aquel que deberá realizar la prestación tributaria a favor del sujeto activo. Este sujeto activo es el Estado Nacional, Provincial o Municipal y es el único que tiene derecho de exigir el pago de los tributos.

Figura N 1: “El tributo”



(Fuente: Sternberg, 2010:33)

2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

Según lo expresado anteriormente, el Estado, en su rol de sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, es el único con potestades para aplicar los tributos. Este poder surge de la Constitución Nacional, la cual también consagra determinados principios que limitan el mencionado poder fiscal.

Estos principios pueden ser clasificados en:

- Principio de legalidad
- Principio de Igualdad
- Principio de proporcionalidad
- Principio de no confiscatoriedad

2.1 Principio de legalidad

El principio de legalidad debe entenderse como una consigna absoluta que exige la existencia de una ley para validar la aplicación de los tributos, o bien que no existe tributo válido sin ley que lo establezca.

La Constitución Nacional Argentina refleja el principio de legalidad en varios de sus artículos. En el artículo 4º, indica que le corresponde al Congreso Nacional imponer contribuciones a la población, en forma equitativa y proporcional, con el objeto de proveer a los gastos de la Nación.

En el artículo 17º de la Constitución se establece que sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º y en su artículo 75º expresa, como facultades privativas del Poder Legislativo, las de establecer los derechos de importación y exportación, establecido en el inciso 1 de dicho artículo y de imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las Provincias, imponer contribuciones directas, por tiempo determinado proporcionalmente iguales en todo el territorio nacional.

2.2 Principios de igualdad y proporcionalidad

En cuanto a los principios de igualdad y proporcionalidad, deben ser analizados en forma conjunta. El principio de igualdad establece que los habitantes son todos iguales a efectos de los tributos, o sea que no existen, en este sentido, privilegios de ninguna naturaleza que importen una menor carga tributaria como consecuencia de atributos vinculados con la raza, la sangre, el nacimiento, etc.

Lo expresado anteriormente no significa que todos los habitantes deban soportar igual cantidad de tributos, sino que estos tributos deben ser igualmente soportados en igualdad de circunstancias. Estas circunstancias deben vincularse esencialmente con el concepto de capacidad contributiva. De esta manera se habla del concepto de proporcionalidad en el sentido de que la carga

tributaria debe ser proporcional a la capacidad contributiva exteriorizada por los sujetos pasivos, sin distinciones fundadas en los atributos antes mencionados.

La fuente constitucional de estos dos principios surge del artículo 16°. Este artículo establece que: “La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza...”. Este artículo 16° también establece que: ...”Todos sus habitantes son iguales ante la ley...” y que: ...”La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

En su artículo 4° determina que las contribuciones que imponga el congreso a la población deben ser establecidas en forma equitativa y proporcional.

2.3 Principio de no confiscatoriedad

En cuanto al principio constitucional de no confiscatoriedad se entiende que serían inconstitucionales, por violar la garantía del derecho de propiedad, los tributos que absorban una proporción excesiva del capital o de la renta del sujeto pasivo. Este principio surge del artículo 17° de la Constitución que prohíbe la confiscación de los bienes bajo cualquier forma, al garantizar el derecho de propiedad.

3. HECHO IMPONIBLE

Según lo expresado anteriormente sobre el principio constitucional de legalidad, se puede decir que la obligación tributaria, del sujeto pasivo hacia el Estado, se origina en la ley. En virtud de esto es la ley la que debe definir, en abstracto, el supuesto de hecho que generará la obligación de pagar determinado tributo, cuando dicho acontecimiento se produzca en la realidad. Este supuesto de hecho se denomina “hecho imponible”.

“El hecho imponible es el presupuesto fáctico, de naturaleza jurídica, por la que el legislador define el hecho que, al producirse en la realidad, dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria concreta y exigible” (Sternberg 2010:47).

Los elementos de este hecho imponible son:

- **Elemento objetivo**, que es la definición del hecho o circunstancia objetiva que debe ocurrir para que nazca la obligación tributaria.
- **Elemento subjetivo**, se trata de la definición legal, previa, de los partícipes de la obligación tributaria. A estos partícipes se los denomina “sujeto pasivo” y “sujeto activo” de la obligación jurídica tributaria.
- **Elemento espacial**, es la definición del lugar en que debería suceder el hecho para dar nacimiento a la obligación tributaria.
- **Elemento temporal**, se trata de la ubicación en el tiempo del hecho presupuestado por el legislador. Es el momento en que nace la obligación tributaria y la misma se torna exigible.

- **Elemento cuantitativo**, es la definición legal que permite asignar valor monetario a la obligación tributaria, es decir, expresarla en medida cuantitativa de moneda. En este elemento intervienen otros subelementos como la “base imponible” y el “impuesto” siendo la relación entre una y otro la “tasa” o “alícuota”. La base imponible es el número en función del cual se calculará el impuesto. Este número estará expresado, en general, en unidades monetarias.

Este último elemento se torna de gran importancia a los fines del tema principal de este trabajo, el cual se refiere al Convenio Multilateral como régimen de distribución de la base imponible.

4. CONCEPTO DE IMPUESTO

Teniendo en cuenta que los tributos constituyen una de las principales fuentes de obtención de recursos del Estado, se analizará en este punto el concepto de “Impuesto” como una de sus formas más importantes.

Sternberg (2010) informa que el “impuesto” es el tributo cuyo fundamento consiste en la capacidad contributiva. No existe respecto del impuesto una identificación individual de las prestaciones del Estado (seguridad, educación, salud, etc.), con el sujeto obligado al pago del impuesto.

“El impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hecho imponible). Estas situaciones son ajenas a toda acción gubernamental concreta vinculada a los pagadores” (Sternberg 2010).

El criterio de la “capacidad contributiva”, que constituye la causa o fundamento del impuesto, significa que el Estado adopta como sustento, para exigir este tributo, la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que exteriorizan los sujetos pasivos. Esta potencialidad resulta revelada por una situación o actividad económica de los sujetos pasivos y es apreciado por los legisladores como base de una realidad económica que convierte a dichos sujetos en capaces de contribuir.

Según Sternberg (2010) los impuestos son entonces “detracciones parciales de la riqueza de los particulares, exigidas por el Estado para la financiación de aquellos servicios públicos indivisibles que tienen demanda colectiva y que satisfacen necesidades públicas.”

5. CLASIFICACIÓN DE IMPUESTO SEGÚN LA MANIFESTACIÓN DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Existen diferentes maneras por las que los sujetos pasivos demuestran su capacidad contributiva, y de acuerdo a estas exteriorizaciones se pueden distinguir distintos tipos de impuestos que pueden clasificarse en:

- Impuestos a las rentas
- Impuestos al patrimonio
- Impuestos a las transacciones
- Impuestos a los consumos

5.1 Impuestos a las rentas

La palabra renta significa ganancia, beneficio, utilidad. Entonces los impuestos que recaen sobre las rentas, gravan esa exteriorización de la capacidad contributiva, que es la obtención de ganancias, beneficios, utilidades. El principal impuesto que encuadra en esta categorización es el Impuesto a las Ganancias.

5.2 Impuestos al patrimonio

Los impuestos que recaen sobre el patrimonio aprecian como manifestación de capacidad contributiva a la posesión de bienes. Ejemplo de este tipo de impuesto es el Impuesto a los Bienes Personales, el Impuesto Inmobiliario, el Impuesto a los Automotores.

5.3 Impuestos a las transacciones

Por transacción debe entenderse una operación realizada por los particulares, ya sea una compra, una venta, la prestación de un servicio. La realización de transacciones es considerada en algunos casos como exteriorización de capacidad contributiva, con independencia de que como resultado de dichas transacciones surja un lucro o por el contrario un quebranto. Es decir, se considera como manifestación de capacidad contributiva a la mera realización de la transacción sin importar lo que ocurra después.

Son ejemplos de impuestos que recaen sobre las transacciones el Impuesto de Sellos y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que grava la obtención de ingresos brutos por el ejercicio de actividades con fines lucrativos, pero sin considerar si efectivamente se obtuvo el lucro propuesto.

5.4 Impuestos a los consumos

Los impuestos que gravan el consumo estiman que tales actos son una exteriorización de capacidad contributiva, y recaen sobre estos consumos de dos formas, una general y otra específica.

Los impuestos al consumo de carácter general, gravan el consumo global de los particulares, comprendiendo tanto el consumo de bienes como el de servicios.

Los de naturaleza específica o selectiva, sólo recaen sobre el consumo de ciertos bienes o de ciertos servicios, elegidos por el legislador por considerar que su consumo exterioriza mayor capacidad contributiva que otros.

Los impuestos a los consumos no gravan al consumo en sí, sino la traslación o transferencia de un sujeto a otro, por ejemplo del fabricante al mayorista, o sea que graba en realidad a las ventas.

6. CLASIFICACIÓN DE IMPUESTOS SEGÚN SU TRASLABILIDAD: Directos e indirectos

Esta clasificación es muy importante ya que la Constitución Nacional delimita las competencias tributarias de los distintos niveles del Estado, según se trate de impuestos directos o indirectos. Estas competencias tributarias serán analizadas mas adelante.

Se denominan **impuestos directos** a “aquellos en los que el sujeto obligado por la ley a hacer el pago del impuesto es el mismo que soporta su costo” (Sternberg 2010). Es decir que quien desembolsa el monto del impuesto también los soporta, sin trasladarle ese costo a otro sujeto.

Por lo tanto el sujeto de derecho, que es el designado por la ley como obligado a pagar el impuesto, es a su vez el sujeto de hecho, que es el que soporta el impuesto. Un ejemplo de este tipo de impuesto es el impuesto a las ganancias.

Los **impuestos indirectos** son “aquellos en que la identidad subjetiva no se presenta, ya que el sujeto que paga el impuesto, sujeto de derecho, le traslada el monto pagado a otro sujeto quien lo soporta, sujeto de hecho”(Sternberg 2010). Estos impuestos indirectos se caracterizan en que recaen en una manifestación indirecta de la riqueza como es el caso del impuesto sobre los ingresos brutos cuya base son las ventas.

CAPÍTULO II

RÉGIMEN DE CONVENIO MULTILATERAL: justificación

El Convenio Multilateral es un acuerdo entre las Provincias y el Gobierno Autónomo de la Ciudad de Buenos Aires. Según Celdeiro (2013), el objetivo de este acuerdo es el de distribuir la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, evitando la múltiple imposición que se produciría si los Fiscos locales gravaran, con la misma base de medida, la actividad que realice un contribuyente en forma indivisible en dos o más jurisdicciones.

1. FORMA DE ORGANIZACIÓN DE LOS ESTADOS

Según Bulit Goñi (1992) existen dos formas básicas de organización de los Estados, la unilateral y la federal. Existen diferencias entre ambos sistemas, ya que si bien los países unitarios suelen arbitrar mecanismos de descentralización, esta figura, y la desconcentración, son soluciones administrativas a problemas administrativos mientras que el federalismo es una solución política a un problema político.

Es importante tener en cuenta esta distinción, y no confundir dichas descentralizaciones, frecuentes en los regímenes unitarios, con transferencia de competencias y por ende potestades tributarias.

Generalmente las organizaciones descentralizadas de los estados unitarios están sometidas a control, el que puede revestir tal envergadura que somete todos sus actos bajo la mira del poder central, no existiendo autonomía alguna.

Nuestra constitución adopta un sistema republicano, representativo y federal por lo tanto es importante analizar la influencia de este sistema en la carga tributaria.

2. DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIA TRIBUTARIA

En un sistema federal de gobierno, el estudio de las potestades tributarias se convierte en uno de los principales temas a considerar en el análisis de los problemas de múltiple imposición tributaria.

La Constitución Nacional indica, en su artículo 1º, que se adopta para el gobierno, de la República Argentina, el sistema federal. Esta disposición da la primera idea de diferenciación de Estados, en Estado Nacional y Provincial.

El art. 5° de esta Carta Magna, establece que las provincias dictarán para sí una constitución, que asegure entre otros puntos el régimen municipal.

Por lo tanto la Constitución Nacional establece tres niveles de gobierno, Nación, Provincia y Municipios, cuyas potestades tributarias son las siguientes:

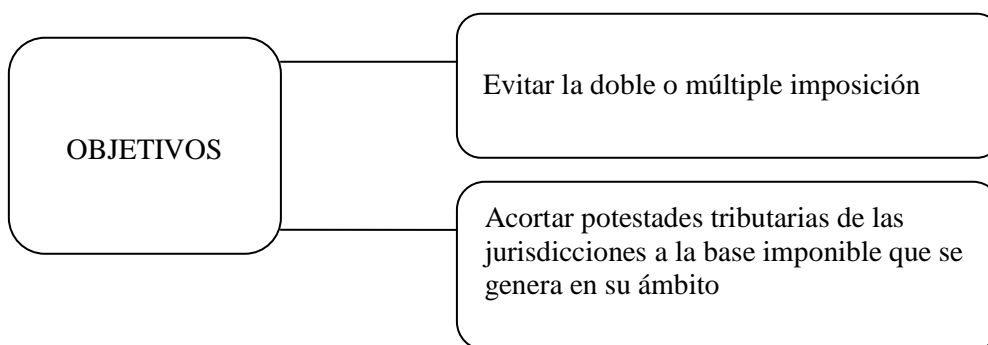
- **Gobierno Nacional:** Potestad exclusiva y permanente en derechos de exportación e importación y concurrente con las Provincias en impuestos indirectos.
- **Gobierno Provincial:** Potestad exclusiva en impuestos directos. Estos impuestos directos también pueden ser legislados por el Gobierno Nacional pero solo con carácter transitorio y por vía de excepción. Las Provincias poseen al mismo tiempo potestad tributaria sobre impuestos indirectos en forma concurrente con la Nación.
- **Gobierno Municipal:** Estos poseen autonomía económica y financiera según lo determina cada Constitución Provincial.

3. **OBJETIVOS DEL CONVENIO MULTILATERAL: evitar la múltiple imposición**

Debido a las potestades tributarias, surge la posibilidad de que existan problemas de múltiple imposición. Estos problemas se pueden presentar tanto en sentido vertical, cuando intervienen gobiernos de distintos niveles, “Nación-Provincia”, solucionado con la ley de coparticipación, como en sentido horizontal, supuesto que involucra a Estados del mismo nivel, ya sea entre las Provincias o los Municipios, para cuya solución se recurre al régimen de Convenio Multilateral. Por lo tanto el Convenio Multilateral tiene como objetivo evitar la incidencia múltiple de tributos provinciales o municipales.

El Convenio Multilateral intenta, mediante la aplicación de ciertos mecanismos, evitar el efecto negativo de ciertos tributos provinciales o municipales, distribuyendo la base imponible según el criterio del sustento territorial de la actividad desarrollada por el contribuyente (Chicolino y Fernández, 2005).

Figura 2: Objetivos del Convenio Multilateral



Fuente: Celdeiro (2013:5)

4. ANTECEDENTES DE SU SANCIÓN

“El hecho de que nuestra Constitución Nacional adopte el sistema federal de gobierno, por sí mismo no significa que provoque problemas de múltiple imposición, ya que solo distribuye potestades tributarias” (Serra, 2007:21).

Según Serra (2007), a partir del año 1948 las provincias y otras jurisdicciones comienzan a pensar en un nuevo tributo en remplazo de los existentes, de difícil y escasa recaudación.

La provincia de Buenos Aires sanciona el impuesto a las actividades lucrativas, ejemplo que sigue en forma inmediata la Capital Federal y tiempo después, en forma paulatina, prácticamente todas las jurisdicciones.

Con la sanción simultánea de este impuesto en la Provincia de Buenos Aires y Capital Federal se advierte que existe un problema de múltiple imposición.

Este problema se produce por el hecho de que cada jurisdicción grava la totalidad de los ingresos obtenidos por los contribuyentes, por lo tanto aquellos que desarrollaban su actividad en ambas jurisdicciones se encontraban ante un problema de múltiple imposición al tener que pagar el impuesto tomando como base imponible en ambos casos la totalidad de sus ingresos.

La primera reacción fue buscar una solución legal, la que fue rápidamente descartada ya que en su accionar las jurisdicciones actuaban respetando tanto la ley como preceptos constitucionales.

En 1950 el Gobierno Nacional en su segundo plan quinquenal presenta un proyecto para unificar y coordinar estos impuestos. Este no prospera.

Ya en 1950 se hablaba de la complejidad del sistema impositivo, planteando entre otros puntos, la necesidad de solucionar los problemas de coordinación de impuestos nacionales, provinciales y municipales.

En el año 1951 se insiste con otro proyecto, el que, pese a no ser aprobado, no queda en la nada, ya que sus frutos se ven mas tarde con la firma, el 28 de mayo de 1953, del “Convenio Bilateral” entre la provincia de Buenos Aires y la Capital, con vigencia a partir de enero de ese año.

Deja abierta la posibilidad de la incorporación de otras jurisdicciones, por lo que bien puede ser considerado como el primer antecedente del Convenio Multilateral.

El primer Convenio Multilateral se otorga el 24 de agosto de 1953, el que rige a partir de 1 de enero de 1954, se firma el que puede denominarse como el primer Convenio Multilateral. Mantiene una estructura idéntica a la del bilateral. Su duración es de dos años con una tácita reconducción, salvo denuncia por parte de un tercio de las jurisdicciones adheridas. Lo firman 13 provincias, dejando abierta la posibilidad para que se adhieran las faltantes, hecho que en este convenio no ocurre. Tiene sucesivas prórrogas.

El 14 de junio de 1960 se celebra el que puede denominarse “segundo Convenio Multilateral”. Este sigue los lineamientos del anterior. Dentro del régimen general se incluyen por primera vez los ingresos en un 20%. Hasta entonces sólo se consideraban los gastos. Se prevé el recurso de apelación ante la Comisión Arbitral.

El 23 de octubre de 1964 se sanciona un tercer convenio, que lleva la participación de los ingresos a un 30% y de los gastos a un 70%. En esta oportunidad se crea la Comisión Plenaria como organismo de apelación. Este convenio no lo suscriben jurisdicciones importantes como Capital Federal y Santa Fe. En ese entonces no regía el requerimiento de unanimidad.

El 18 de agosto de 1977 se aprueba el texto vigente del Convenio Multilateral, a los efectos que rija a partir del 1 de enero de 1978. Se incorporan algunas reformas el 23 de Mayo de 1979, con vigencia a partir de enero de 1980. Su modificación requiere la aprobación unánime. Participan del mismo todas las jurisdicciones.

Cuadro 1: Antecedentes sobre la sanción del Convenio Multilateral.

Convenio	Sanción	Participantes	Observación
Bilateral	28/05/1953	Provincia de BS. AS. Municipalidad de BS. AS.	Evitar superposición impositiva ocasionada por el impuesto a las actividades lucrativas
Primer CM	24/08/1953	Trece Provincias	Posibilidad que se adhieran las restantes jurisdicciones Solo se consideran los gastos
Segundo CM	14/06/1960	Trece Provincias	Se incluyen ingresos en un 20% Prevé recurso de apelación ante la Comisión Arbitral
Tercer CM	23/10/1964	No lo suscribe ni Capital Federal ni Santa Fe	Participación de ingresos en un 30% Crea la Comisión Plenaria como órgano de apelación
Actual CM	18/08/1977	Todas las jurisdicciones	Modificación requiere unanimidad

CAPÍTULO III

CONVENIO MULTILATERAL: Régimen actual de distribución de base imponible

1. NORMA APLICABLE

El artículo 1º del Convenio Multilateral establece que: *Las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquéllas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia.*

Así, se encuentran comprendidos en él los casos en los que se configure alguna de las siguientes situaciones:

a) que la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente;

b) que todas las etapas de la industrialización o comercialización se efectúen en una o varias jurisdicciones y la dirección y administración se ejerza en otra u otras;

c) que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otra u otras;

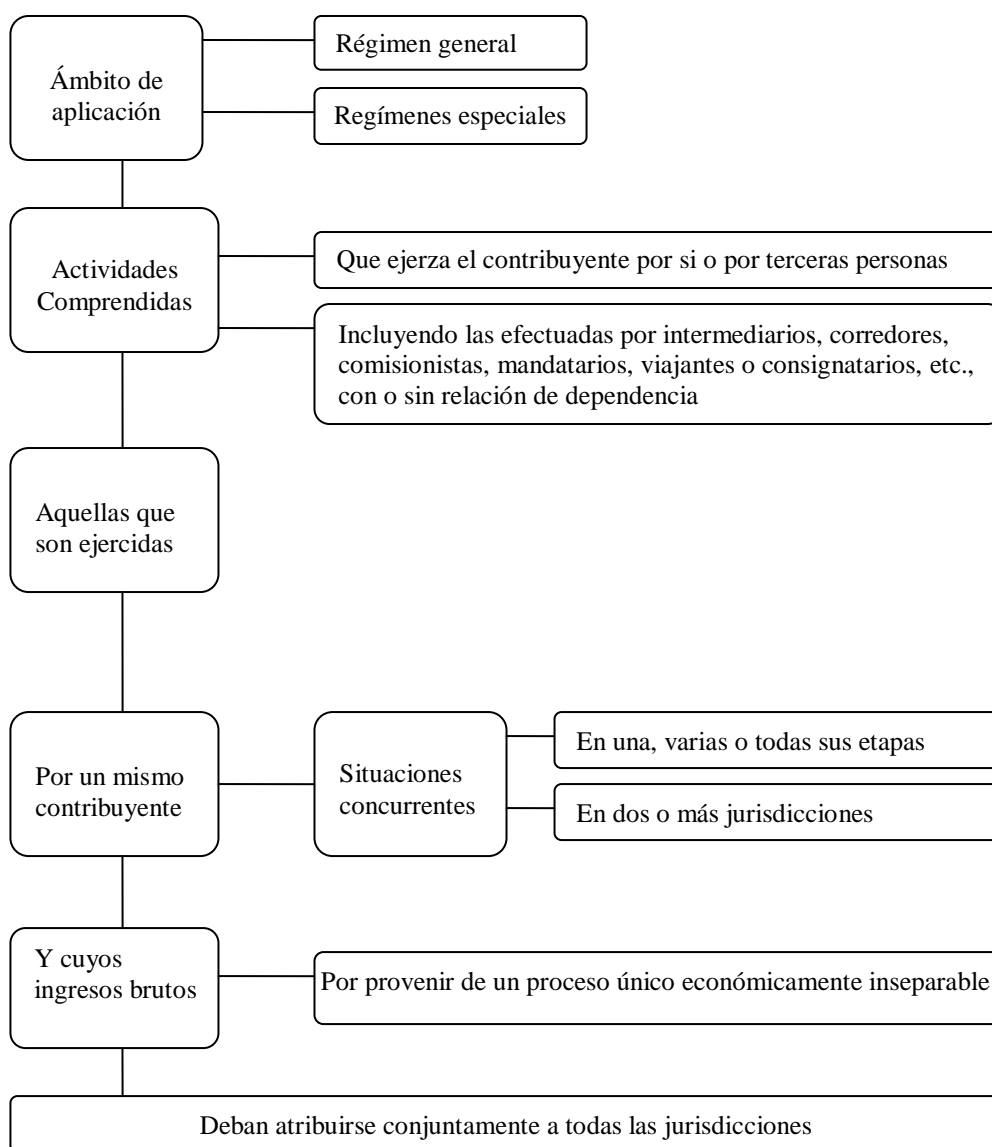
d) que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados económicamente en otra u otras jurisdicciones.

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

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

El artículo 1° del Convenio Multilateral establece que las actividades comprendidas en el mismo son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, debe atribuirse conjuntamente a todas ellas, tal como se muestra en la figura n° 3.

Figura 3: Ámbito de aplicación



Fuente: Celdeiro (2013:7)

Por lo tanto, para que las normas del Convenio Multilateral resulten de aplicación a las actividades realizadas por el contribuyente, se deben cumplir, en forma concurrente, los siguientes requisitos:

- Que la actividades sean ejercidas por el contribuyente en una, varias o todas sus etapas.
- Que estas actividades sean ejercidas en más de una jurisdicción.
- Que estas actividades provengan de un proceso único y económicamente indivisible.

Según Celdeiro (2013), estas actividades no necesariamente deben ser cumplidas por el mismo sujeto. El contribuyente puede ejercer las mismas, por sí o por terceras personas, incluso ser efectuadas por intermediarios, corredores, mandatarios, viajantes o consignatarios etc., con o sin relación de dependencia.

Como ejemplo del ámbito de aplicación del Convenio Multilateral, puede mencionarse el caso de una firma que se dedica a la producción y comercialización de frutas y verduras, la misma posee fincas en Mendoza y locales de venta en San Juan y San Luis. En este caso resulta de plena aplicación las normas del Convenio Multilateral, debido a que la actividad es desarrollada por un mismo contribuyente en dos etapas, producción y comercialización, en más de una jurisdicción y sus ingresos brutos provienen de un proceso único y económicamente inseparable.

Por otro lado, si las actividades desarrolladas por el contribuyente fueran realizadas solo en Mendoza, no resultaría de aplicación el Convenio Multilateral. En este supuesto, los ingresos brutos se atribuirán en su totalidad a una única jurisdicción, Mendoza, por lo que en este caso no debe sujetarse a las normas del Convenio Multilateral si no a las de un contribuyente local.

En relación al requisito de proceso único y económicamente indivisible, Bulit Goñi (1992) sostiene que esto significa que la actividad podría ser jurídica, administrativa, organizativa, contable e incluso financieramente separable, pero no desde un punto de vista económico.

El convenio se aplica exclusivamente a las actividades que, desarrolladas en más de una jurisdicción, conforman un proceso económico de producción, extracción o intercambio de bienes o de prestación de servicios, el cual resulta único e indivisible ya que de su consecución final emergen los ingresos para cuya distribución se establecen las normas correspondientes al propio convenio (Celdeiro 2013).

3. INTRODUCCIÓN AL RÉGIMEN GENERAL

El artículo 2° del Convenio Multilateral establece que, salvo lo previsto para los casos especiales, los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades objeto del convenio, deben distribuirse de la siguiente manera:

- El 50% en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.
- El 50% restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción.

A los efectos de la distribución, del monto imponible total entre las distintas jurisdicciones, siguiendo lo establecido por el artículo 5° del Convenio Multilateral, se deben considerar los ingresos y gastos que surjan del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior. En el caso de

que el contribuyente no realice balances comerciales, se debe tener en cuenta los ingresos y gastos determinados en el año calendario inmediato anterior.

Un ejemplo de lo mencionado en el párrafo anterior sería un contribuyente que cierra su ejercicio comercial el 30 de abril de cada año y emite balance comercial. En este caso, a los efectos de distribuir la base imponible del período que va desde enero a diciembre de 2012, se deberían tomar los ingresos y los gastos correspondientes al último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior, o sea, aquel iniciado el 1 de mayo de 2010 y finalizado el 30 de abril de 2011.

Siguiendo el mismo ejemplo pero suponiendo que el contribuyente no confecciona balance comercial, se deberían tomar los ingresos y gastos del año calendario inmediato anterior, o sea, aquellos acaecidos durante el periodo que va desde el 1 de enero de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2011.

A través de la aplicación de este procedimiento se determinan dos coeficientes. Un coeficiente de ingresos y un coeficiente de gastos, a partir de los cuales se obtiene el denominado coeficiente unificado para cada jurisdicción.

Según Bulit Goñi (1992), “el régimen general es el régimen central del convenio, es decir, aquel que consagra su principio liminar y rector, quien intente interpretar el convenio para aplicarlo, debería verificar primero si la situación de hecho se encuadra en alguno de los regímenes especiales previstos, que constituyen una especie de excepción a la regla. En caso de no quedar comprendido en alguno de estos regímenes especiales, recién ahí corresponde aplicar el régimen general.”

Hay que tener en cuenta que podría darse el caso de que un contribuyente realice actividades incluidas en los regímenes especiales y otras en el régimen general. Según Celdeiro (2013), en estos casos se debería distribuir los ingresos por el régimen especial correspondiente, de acuerdo a las normas establecidas en los mencionados regímenes y aplicar las reglas del régimen general para los restantes ingresos.

4. ATRIBUCIÓN DE INGRESOS EN EL RÉGIMEN GENERAL

Por ingresos brutos se entiende a todos aquellos ingresos netos de devoluciones, bonificaciones, descuentos u otros conceptos similares, con independencia de las circunstancias y del momento en que tales hechos se produzcan.

Los ingresos a atribuir son aquellos obtenidos en el desarrollo de la actividad, alcanzada por el impuesto, proveniente de cada jurisdicción. Por lo tanto la atribución de estos ingresos se realiza teniendo en cuenta, en principio, el lugar de donde estos provienen, es decir, considerando el sustento territorial. En virtud de ello, para asignar el ingreso a una jurisdicción es necesario:

- Que en esa jurisdicción se encuentre ubicada una sucursal, agencia u otro establecimiento permanente de venta.

- Que en la jurisdicción opere un corredor, comisionista, mandatario, viajante o consignatario, que desempeñe sus funciones en forma independiente o en relación de dependencia.

5. VENTA ENTRE AUSENTES

El artículo 1º del Convenio Multilateral, en su último párrafo, se aparta del principio general para aquellos casos en que la venta se realice por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc., ya que sostiene que cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a efectos de las disposiciones del artículo 3º, y que se encuentren relacionados con las actividades que realice el contribuyente en más de una jurisdicción, dichas actividades se encuentran comprendidas en las disposiciones del convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso.

Por lo tanto, y atento a lo establecido en el artículo 2º, inciso b) del convenio, los ingresos provenientes de las referidas operaciones se deben atribuir a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.

En resumen, el ingreso se deberá atribuir de la forma mencionada en el párrafo anterior, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el contribuyente realice gastos vinculados con la actividad, computable o no, en una jurisdicción.
- Que se instrumente la operación que origina el ingreso por algunos de los medios establecidos en el último párrafo del artículo primero o cualquier otro medio de comunicación a distancia.

Algunos autores denominan a este tipo de operaciones como “operaciones entre ausentes”, debido a la falta de presencia física del sujeto pasivo del impuesto en la jurisdicción del adquirente.

Celdeiro (2013) informa que existen casos donde no resulta fácil definir cuál es la jurisdicción a la que deben atribuirse los ingresos, o cuál es el domicilio del adquirente. Para ello, se debe tener presente que el artículo 27º del convenio dispone que en la atribución de los gastos e ingresos, se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen.

Según Celdeiro (2013), del análisis de casos concretos, resueltos por la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, y sumando las distintas opiniones doctrinarias, surgen distintos criterios con el fin de identificar el lugar de origen de los ingresos, pudiendo citar, entre otros:

- Lugar de entrega de los bienes.
- Lugar de radicación de los bienes.
- Lugar de prestación de los servicios.
- Lugar de concertación de la operación.
- Domicilio del adquirente.

La Comisión Arbitral resolvió, mediante la resolución 41/2010, que: *A los fines de proceder a la atribución de los ingresos, si la mercadería es retirada de fábrica por el cliente, se considera una venta al mostrador y corresponde la asignación a esa jurisdicción, mientras que corresponde a la jurisdicción donde se ubica el domicilio del comprador cuando los bienes son enviados por el vendedor a su domicilio, sin tener en cuenta ninguna otra consideración, es decir, si los mismos viajan por cuenta y riesgo del comprador, o lo que es lo mismo, que el flete esté a cargo de éste.*

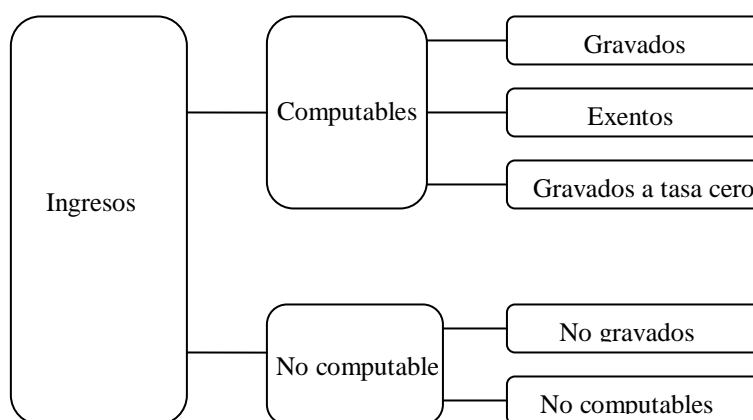
6. INGRESOS COMPUTABLES Y NO COMPUTABLES

Los ingresos a atribuir son los obtenidos, en cada jurisdicción como resultado del desarrollo de la actividad, por lo que, aunque la base imponible no se determine de la misma forma en las distintas jurisdicciones involucradas, debe tomarse como base de distribución los ingresos brutos totales del contribuyente.

Siguiendo lo expresado en el párrafo anterior, el contribuyente debería considerar, como base de distribución, tanto los ingresos gravados como los exentos o gravados a tasa cero, ya que el artículo 2º del Convenio Multilateral se refiere a los ingresos en general, sin limitación alguna.

Por el contrario, no se debería considerar, a los fines de la determinación del coeficiente de ingresos que corresponde a cada jurisdicción, los ingresos no gravados como por ejemplo los provenientes de la venta de bienes de uso, o donaciones y los no computables tales como los originados en operaciones de exportación.

Figura 4: Ingresos computables y no computables



Fuente: Celdeiro (2013:13)

7. ATRIBUCIÓN DE GASTOS

El primer párrafo del art 3° del Convenio Multilateral establece que “Los gastos a que se refiere el artículo 2°, son aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad”.

Por lo tanto los gastos a atribuir son aquellos relacionados de manera directa con el desarrollo de la actividad, provenientes de cada jurisdicción.

El artículo 4° del mismo, determina que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción cuando tenga una relación directa con la actividad que en dicha jurisdicción se desarrolle, por ejemplo, de dirección, de administración, de fabricación, etc., aun cuando la erogación que el gasto representa se efectúe en otra. Así, por ejemplo, los sueldos y jornales se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que dicho gasto se refieren.

El segundo párrafo el artículo 3° hace referencia a gastos computables y no computables.

7.1 Gastos computables

Los gastos computables son todos aquellos que se originan en el ejercicio de la actividad. Con relación a ello, la Comisión Arbitral menciona que debe considerarse la totalidad de los gastos computables que tuviera la empresa en el desarrollo normal de su actividad.

Este artículo 3° menciona, con carácter enunciativo, que son gastos computables los siguientes:

- Sueldos, jornales y toda otra remuneración.
- Combustibles y fuerza motriz.
- Reparaciones y conservación.
- Alquileres.
- Primas de seguros.
- Amortizaciones ordinarias admitidas por la ley del impuesto a las ganancias.
- Todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etc.

La Resolución General 4/2010 de la Comisión Arbitral agrega como gasto computable a las cargas sociales a cargo del empleador.

En conclusión, a los efectos de la distribución de la base imponible de las actividades sujetas al régimen general, los gastos deben cumplir con dos requisitos:

- Que estén vinculados a la actividad realizada por el contribuyente.
- Que sean computables.

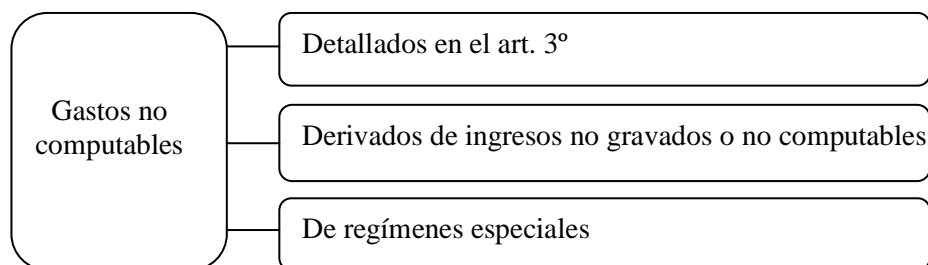
7.2 Gastos no computables

Los gastos no computables son aquellos que no intervendrán en la determinación del coeficiente de gastos. El artículo 3° los enumera taxativamente. Estos gastos son:

- El costo de la materia prima adquirida a terceros destinada a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales.
- El costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización.
- Los gastos de propaganda y publicidad.
- Los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etc.).
- Los intereses.
- Los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial.

Además de los gastos taxativamente enumerados, no deben computarse aquellos vinculados con ingresos no gravados o no computables ni gastos asociados a regímenes especiales.

Figura 5: Gastos no computables



Fuente: Celdeiro (2013:15)

8. DETERMINACIÓN DEL COEFICIENTE UNIFICADO

Una vez determinado los coeficientes de ingresos y egresos, se debe calcular el denominado coeficiente unificado para cada jurisdicción. Este cálculo se realiza de la siguiente manera:

$$\text{Coeficiente unificado} = (\text{Coeficiente de ingresos} + \text{coeficiente de egresos}) / 2$$

Luego de haber determinado el respectivo coeficiente para cada jurisdicción, a este se lo multiplica por los ingresos brutos totales del contribuyente. Esto da como resultado la base imponible, la que tendrá el tratamiento previsto en la legislación de cada una de las jurisdicciones.

Teniendo en cuenta que el impuesto a los ingresos brutos se determina por año calendario y que para el cálculo del coeficiente unificado, en ciertos casos, es necesario el balance anterior cuyo cierre puede haber operado el 31 de diciembre, por ejemplo, puede suceder que en los primeros meses del año no esté disponible la información que permita determinarlo. En este caso debería llevarse a cabo el siguiente procedimiento:

- Las determinaciones de base imponible correspondientes a los anticipos de los meses de enero a marzo, de cada periodo fiscal, se obtendrá por aplicación de los coeficientes correspondientes al periodo fiscal anterior.
- A partir del cuarto anticipo, se aplicará el coeficiente que surgirá de los ingresos y gastos del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior.

Este procedimiento conlleva la necesidad de ajustar los tres primeros anticipos calculados con un coeficiente unificado, que no es el correspondiente al periodo fiscal que se está liquidando. Con el fin de resolver esta situación, a partir del cuarto anticipo se aplicará el nuevo coeficiente unificado sobre la base imponible total acumulada desde el inicio del ejercicio fiscal, con lo que la liquidación de los tres primeros anticipos se ajustará en el cuarto anticipo.

9. INICIACIÓN Y CESE DE ACTIVIDADES

El artículo 14° del Convenio Multilateral, en su primer párrafo, determina que en el caso de iniciación o cese de actividades en una o varias jurisdicciones, no se aplica el régimen de distribución establecido en el artículo 5° del mismo. Este artículo 14° establece la forma de proceder en casos de iniciación y cese de actividades.

9.1 Inicio de actividades

El artículo 14 en su inciso a), indica la forma de proceder en el caso de inicio de actividades en una, varias o todas las jurisdicciones. En este caso la jurisdicción en las que se produzca la iniciación, puede gravar la totalidad de los ingresos obtenidos en ella. Las demás jurisdicciones pueden gravar los ingresos restantes con aplicación del coeficiente unificado que les corresponda.

En el caso de que el contribuyente hubiese iniciado actividad en todas las jurisdicciones, se debe aplicar por primera vez el coeficiente unificado cuando en el balance comercial se reflejen conjuntamente las siguientes condiciones:

- La existencia de ingresos y gastos, cualquiera sea la jurisdicción en la que éstos sean atribuibles.
- El desarrollo de un periodo de actividad no inferior a noventa días corridos anteriores a la fecha de cierre de ejercicio.

Esto significa que si no se cumplen estos dos requisitos, se debe continuar tributando mediante asignación directa, de los ingresos obtenidos en cada jurisdicción, durante el período fiscal de inicio y el siguiente.

En el caso de que un contribuyente local realice el alta en el convenio o si un contribuyente del convenio se da de alta en una nueva jurisdicción, la o las jurisdicciones en que se produzca el inicio pueden gravar el total de los ingresos obtenidos en cada una de ellas. Las restantes

jurisdicciones gravarán sus ingresos en base al coeficiente unificado correspondiente a cada una de ellas.

Este mecanismo de distribución continuará hasta que se suceda cualquiera de los supuestos indicados en el artículo 5º, o sea, que se produzca el cierre de un balance que incluya la o las nuevas jurisdicciones o que se produzca la culminación de un año calendario que incluya la o las nuevas jurisdicciones, en el caso de contribuyentes que no practican balance comercial.

9.2 Cese de actividades

Según Celdeiro (2013), se considera que “existe cese de actividades cuando, producido el hecho y no existiendo ingresos atribuibles a la jurisdicción, según las normas del convenio, éste haya sido comunicado a las autoridades de aplicación del tributo, cumpliendo los recaudos formales que cada legislación local establece al respecto”.

El cese de actividades, en una o varias jurisdicciones, se encuentra regulado por el artículo 14º inciso b) del convenio. En este caso, los contribuyentes o responsables deben determinar nuevos índices de distribución de ingresos y gastos, conforme al régimen general del artículo 2º del convenio, los que deben ser aplicados a partir del primer día del mes calendario inmediato siguiente a aquel en que se ha producido el respectivo cese.

CAPITULO IV

ANÁLISIS DE REGÍMENES ESPECIALES DE DISTRIBUCIÓN DE BASE IMPONIBLE

1 ACTIVIDAD PRIMARIA

1.1 Consideraciones previas

La realidad económica cambiante ha producido modificaciones desde el origen de esta norma, las cuales no se han visto aparejadas con la estructura del Convenio Multilateral ni con la del artículo 13° del mismo. Este artículo será analizado en tres partes, ya que sus párrafos podrían formar tres artículos distintos.

Este análisis por separado se justifica en el hecho de que este artículo es de difícil comprensión, como así también lo es su aplicación a la diversidad de situaciones que abarca dicho convenio.

La falta de armonía en el artículo ha ocasionado que las provincias con su presión política hayan motivado reformas, que en distintas oportunidades llegaron a poner en juego la permanencia en el convenio.

Según Serra (2007), no es admisible que bajo pretexto de la siempre vaga invocación del espíritu de la norma, se pase por alto la falta de alguno o varios de los presupuestos de precedencia de este régimen, el cual, debe ser interpretado de manera estricta.

En cuanto a la naturaleza de los tres supuestos contemplados, no existe en la doctrina unanimidad de criterio. Bulit Goñi (1992) reconoce tres regímenes autónomos mientras que Althabe (2001) sostiene que el segundo y tercer párrafo forman un conjunto con algunos principios comunes y otros que los diferencian.

Se pueden apreciar tres supuestos diferentes, no obstante si bien no llegan a constituir casos similares, es prudente reconocer cierta relación entre los párrafos segundo y tercero.

Existe consenso general en la doctrina al considerar que la disposición trata dos situaciones perfectamente diferentes: la de los productores agropecuarios, forestales, mineros, azucareros, vitivinícolas, etc., incluidos en el primer párrafo y la de aquellos que compran productos agropecuarios regulados por el segundo y tercer párrafo, incluyendo la figura de la mera compra de ciertos productos agropecuarios.

En términos generales pueden señalarse dos características básicas de esta disposición:

1. A través de este régimen especial se pretende proteger a las jurisdicciones productoras, existiendo previsiones especiales para la atribución de la base imponible a estas jurisdicciones.
2. Es aplicable el régimen general previsto en el artículo 2º, para la atribución de la diferencia entre los ingresos que obtenga el productor o el comprador, según fuese el caso, y los que se asignan a la jurisdicción productora a través de este régimen especial. A los efectos de la aplicación del régimen general deberían incluirse los gastos vinculados, directa o indirectamente, con los ingresos que se atribuyan en función del régimen especial del artículo 13º, en proporción a los mismos.

Esta última característica constituye una excepción a los principios que reglan la aplicación de los regímenes especiales. Es el único caso de una actividad comprendida en alguno de los regímenes especiales para la que también está prevista la aplicación del régimen general, para la atribución de los ingresos que resultan de las actividades comprendidas en el artículo 13º son aplicables ambos tipos de regímenes, con las particularidades que la propia norma establece.

1.2 Antecedentes

Según Serra (2007) en el Convenio Multilateral de 1953 se introduce lo que hoy es el primer párrafo del artículo 13º, pero referido solamente a las industrias vitivinícolas y azucarera. Este, además, disponía que la mera compra se encontrara alcanzada por el convenio.

Mediante decreto de fecha 7 de diciembre de 1956, se agrega el segundo párrafo. En realidad su verdadero origen es la denuncia del convenio por parte de la Provincia de Salta, motivada en que no existía una norma como la planteada.

Con la reforma de 1960 queda saneada esta situación. Además en este convenio se le da al artículo 13 lo sustancial de lo que rige en la actualidad. En 1964 sufre algunas modificaciones, manteniéndose sin cambios a partir de dicha fecha.

1.3 Industrias vitivinícolas y azucareras, productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país: Artículo 13º primer párrafo

El Artículo 13º, en su primer párrafo establece que: *En el caso de las industrias vitivinícolas y azucareras, así como en el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen, cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, plantas de fraccionamiento o a terceros, el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% (ochenta y cinco por ciento) del precio de venta obtenido.*

Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible, con arreglo al régimen establecido por el artículo 2.

1.3.1 Alcance

De acuerdo con lo dispuesto en este párrafo, son tres los requisitos que se exigen para la aplicación de este régimen especial, cuando alguno de ellos no se verifique, la actividad del productor quedará comprendida en el régimen general del artículo 2°. En tal caso, todo el ingreso obtenido por el productor se atribuirá en función del mecanismo de distribución previsto en el régimen general, siempre y cuando se cumplan los demás supuestos de aplicación del Convenio Multilateral.

Los requisitos para la aplicación de este régimen especial son los siguientes:

- Tratarse de productos en bruto, elaborados o semielaborados en la jurisdicción productora, siempre que el proceso de elaboración lo realice el propio productor.
- Deben ser despachados por el propio productor para su venta fuera de la jurisdicción productora, no interesando si se venden en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración.
- Deben ser despachados sin facturar.

Bulit Goñi (1992) informa que el término “sin facturar” se complementa con la frase “para su venta fuera de la jurisdicción” y agrega que el contrato de compraventa es consensual, se perfecciona por el mero acuerdo de voluntades, como todo contrato de esta naturaleza, tiene dos elementos sustanciales, la cosa vendida y el precio. En la medida en que exista acuerdo de voluntades sobre ambos elementos, habrá contrato, aún cuando no se haya pagado el precio ni entregado la cosa.

Este párrafo fue pensado para aquellos productores domiciliados en una jurisdicción que trasladaban sus productos a otra para su comercialización en ella, en cuyo caso resultaba fácilmente aplicable el mecanismo de atribución previsto en este artículo 13°. Actualmente se prevé la posibilidad de que el productor industrialice sus productos en la jurisdicción productora o en alguna otra, creando nuevas complicaciones en la aplicación de la norma.

El productor quedará comprendido en este régimen tanto si despachara sus productos en bruto como si se lo hiciera después de haberlo sometido a un proceso de industrialización, cualquiera fuese la etapa de elaboración del producto. El supuesto de aplicación de este régimen es que el despacho debe ser efectuado por el propio productor. Si un tercero adquiriese los productos para su industrialización en la provincia y posterior despacho a otra jurisdicción, la situación estaría excluida del régimen especial previsto en el artículo 13°.

Un problema especial se presenta en aquellos casos en que la producción se realiza en dos o más jurisdicciones. Se sometió a la decisión de la Comisión Arbitral el caso concreto de un productor que criaba el ganado en una jurisdicción, efectuaba su recría y engorde en otra, para luego despacharlo

sin facturar a una tercera jurisdicción donde se producía la venta. La Comisión Arbitral decidió que la operación descripta quedaba comprendida en el régimen especial del artículo 13º, debiéndose considerar, a tal fin, como jurisdicción productora a aquellas en las que se efectuaba la cría, recría y engorde, atribuyéndoseles conjuntamente la base imponible prevista para la jurisdicción productora.

Además la Comisión Arbitral decidió que la atribución de la base imponible entre las jurisdicciones productoras debía hacerse en función de los gastos soportados en cada una de ellas de conformidad con lo dispuesto al respecto por los artículos 2, inc. a), 3 y 4 del convenio.

Cabe aclarar que esta resolución emitida por la Comisión Arbitral ante un caso concreto sometido a su consideración, no tiene el carácter de norma general interpretativa y sólo es obligatoria para las partes. Sin embargo la solución propuesta por la Comisión Arbitral para este caso contiene pautas que pueden servir de guía para resolver otras situaciones similares.

Hay que destacar que no es importante para la aplicación de esta norma que los productos despachados por el propio productor a otra jurisdicción fuesen vendidos por él en el mismo estado en que se despacharon o después de someterlos a un proceso de industrialización.

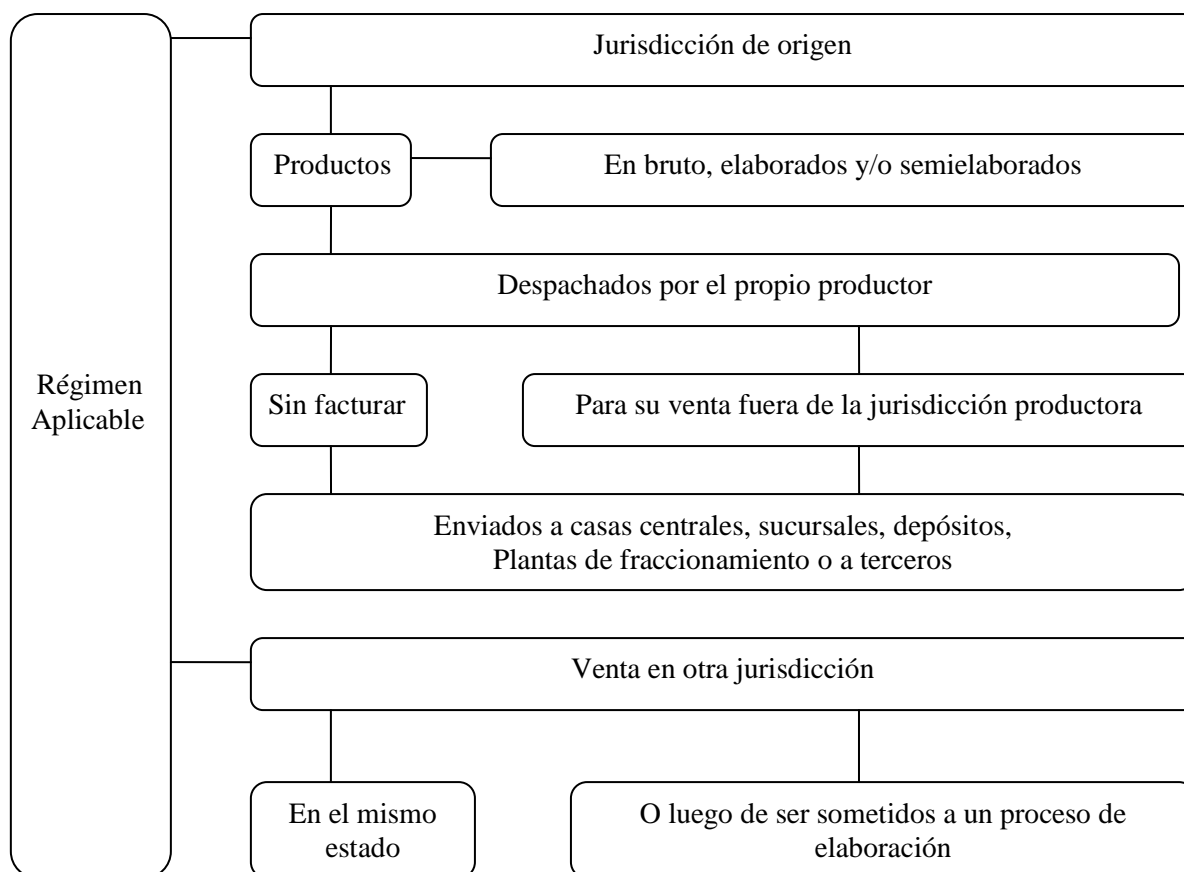
A su vez Dalmasio (1978) informa que en estos casos es incorrecto atribuir base imponible exclusivamente a las jurisdicciones productoras y comercializadoras, omitiendo considerar la existencia de actividad en otra u otras jurisdicciones.

La solución que mejor se adaptaría a la situación descripta consistiría en distribuir la diferencia entre el ingreso total y el atribuido a la jurisdicción productora entre todas las demás en las que se cumplen otras etapas de la actividad.

Para la atribución de la base imponible correspondiente a estas actividades se establece que se asignará a la jurisdicción productora el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecerlo se considerará que es equivalente al 85 % del precio de venta obtenido. La diferencia entre el ingreso bruto total obtenido por el productor y el ingreso atribuido a la jurisdicción productora constituirá la base imponible para las demás jurisdicciones donde se cumpla alguna etapa de la actividad, distribuyéndose entre ellas según el mecanismo del régimen general.

El artículo 13º establece que el momento imponible es aquel en que se ha producido el mero despacho hacia la jurisdicción comercializadora o luego con la venta. El Convenio Multilateral es un instrumento empleado para distribuir, entre los fiscos involucrados, la base imponible producida por una actividad y que los elementos para la configuración del hecho están establecidos en las legislaciones locales y no es razonable sostener que por esta vía se pueda modificar el momento del nacimiento del hecho imponible previsto en el ordenamiento legal. De acuerdo con esta interpretación el mero despacho no perfecciona el hecho imponible, el que recién nace con la venta. Esta disposición, como las restantes normas del Convenio Multilateral, se limita a distribuir la base imponible total entre los fiscos de acuerdo con ciertas pautas especiales.

Figura 6: Alcance artículo 13° primer párrafo



Fuente: Celdeiro (2013:28).

1.3.2 Industrias y productos incluidos

A. Industrias

Las industrias vitivinícolas y azucareras, se encuentran incluidas a partir del primer Convenio Multilateral de 1953. Esto indica que prácticamente desde el comienzo se advirtió la importancia de la producción primaria, base de estas industrias, para la jurisdicción productora.

Sin duda, influye en su inclusión el hecho de que el proceso industrial, en su etapa inicial, generalmente se realiza cerca de los cultivos, en la misma jurisdicción donde estos se encuentran ubicados.

B. Productos

- **Productos agropecuarios:** comprenden aquellos bienes u objetos provenientes de la ganadería y la agricultura.
- **Productos forestales:** comprenden a los productos de madera y sus derivados (por ejemplo carbón, leña).

- **Productos mineros:** comprenden aquellos objetos derivados de la actividad extractiva sin importar la forma en que se prestan. Si no cumplen el requisito de conservación, posibilidad de perdurar en el tiempo, se califica como un producto industrial.
- **Frutos del País:** los códigos fiscales provinciales los definen, en general, como los bienes pertenecientes a los reinos vegetal, animal o mineral, obtenidos por la acción de la naturaleza, el trabajo o el capital y mientras conserven su estado natural, aun cuando fueren sometidos a algún tratamiento para su transporte o conservación. El alcance de tal distinción ha originado algunas controversias.

1.3.3 Despacho por el propio productor sin facturar

Los requisitos y condiciones que deben cumplir los productos, para quedar incluido en el régimen del artículo 13° primer párrafo, son los siguientes:

a) Despachados por el propio productor:

El despacho hacia fuera de la jurisdicción productora la debe concretar el propio productor. Lo relevante es que éste, luego de despachar la mercadería, sigue siendo el dueño del producto.

La forma material del despacho que importa la situación, no varía si en lugar del productor, la remisión la realiza un mandatario del mismo o un consignatario, ya que en ambos casos la propiedad del producto sigue siendo del productor, quien asume los riesgos de la cosa y de la futura operación.

Parte de la doctrina sostiene que por propio productor se debe entender tanto el que obtiene el producto primario, como el que lo elabora total o parcialmente, aunque los adquiera a terceros.

b) Despacho sin facturar:

La norma establece que el despacho se debe efectuar sin facturar. En realidad pretende referirse a la venta y no a la facturación. El artículo 474 del Código de Comercio establece que la factura es sólo un elemento probatorio de la venta.

Por lo tanto mal se puede considerar a la factura como un elemento tipificante de la venta, ya que esta se perfecciona con el simple acuerdo entre vendedor y comprador.

Serra (2007) entiende que se está haciendo referencia a la inexistencia de una venta en la jurisdicción productora, que no esta instrumentada por factura, siendo la misma uno de los instrumentos que exteriorizan la operación pero no el único. Indica que esta interpretación, que fuera efectuada por la Comisión Arbitral en un caso concreto, fue revocada por la Comisión Plenaria quien consideró que la expresión está haciendo referencia exclusiva a la situación objetiva que describe.

Bulit Goñi (1992) informa que si el producto es despachado sin facturar pero vendido, esta norma no se aplica del mismo modo que sería aplicable si el producto fuera despachado, por el propio productor, facturado pero no vendido, por ejemplo con una factura proforma.

Serra (2007) no esta de acuerdo con esta última interpretación ya que si se considera que la factura no es el elemento tipificante no se la puede tomar en cuenta en ningún supuesto.

En lo referido a la remisión de productos sin vender, la Comisión Arbitral se ha visto precisada a intervenir en varios casos. Se puede citar el caso productos Alimentarios c/Provincia de Salta, Res 59/05.

En este caso el contribuyente produce en mayor medida vinos en su bodega de la Provincia de Mendoza, con plantas productoras de jugos en Santa Fe, Chaco y Misiones. Vende, entre otras, en la Provincia de Salta. Para tributar en dicha jurisdicción aplica el artículo 13° primer párrafo del Convenio Multilateral. El fisco sostiene que corresponde que se tome el régimen general ya que la mercadería sale vendida de origen.

El fisco demuestra que los productos son introducidos en su jurisdicción, facturados, por lo que pretende se aplique el artículo 2°, atribuyendo los ingresos a Salta.

La Comisión Arbitral teniendo en cuenta que el contribuyente no aporta elementos que desvirtúen la posición de Salta, en cuanto a la facturación, considera que en este caso no es aplicable en artículo 13° sino el régimen general.

La resolución 59/05 se transcribe en el anexo A de este trabajo.

1.3.4 Venta perfeccionada fuera de la jurisdicción productora

Otro requisito a tener en cuenta, es que la venta se perfeccione fuera de la jurisdicción productora.

En resumen el producto debe ser remitido fuera de la jurisdicción productora o de origen, por quien habiendo sido su productor continúa además siendo su dueño, es decir, sin haberlo vendido antes de dicho despacho, y precisamente para ser vendido posteriormente fuera de aquella jurisdicción.

1.3.5 Condición del producto: en bruto, elaborados o semielaborados

La norma dice que se trata de productos en bruto, elaborados o semielaborados, condición aplicable a todos ellos.

La cuestión es la siguiente, qué alcance se le debe dar a la expresión elaborados o semielaborados. En cuanto a los productos que se originan en las industrias mencionadas en la norma bajo análisis, vitivinícola y azucareras, no caben dudas que no interesa el estado en que se venden.

Al respecto se considera oportuno mencionar la resolución 2/99 de la Comisión Arbitral, en el caso de Bodegas y Viñedos López S.A.I.C.

La empresa producía vinos de corte y aplicaba el régimen general, argumentando que el cortador no cultiva ni industrializa ningún fruto.

La provincia de Mendoza considera que el artículo 13° primer párrafo diferencia a las industrias vitivinícolas y azucareras del resto de los productos y que la elaboración de vinos de corte es tipificada por el Instituto Nacional de Vitivinicultura como actividad industrial, por lo tanto, al proceder a remitir sus productos fuera de la jurisdicción para su venta, debe aplicar el primer párrafo del respectivo artículo.

La Comisión Arbitral considera que los vinos de corte no se obtienen como consecuencia de un proceso de elaboración propia, sino por la mezcla de distintos vinos, reconociendo la aplicación del régimen general.

Ante la apelación planteada por la Provincia de Mendoza, la Comisión Plenaria revoca la resolución de la Comisión Arbitral, entendiendo que la norma, por propio productor, no sólo se refiere al que obtiene los productos primarios, sino también al que los elabora total o parcialmente, sin distinguir si la materia prima es propia o de terceros.

Según Serra (2007), se debe tener cuidado en la interpretación que se le da a éste caso ya que el mismo se refiere a una de las industrias mencionadas en la norma, por lo tanto se considera que sólo es aplicable en estos supuestos y no se puede generalizar a todos los productos.

En cuanto a la condición de los productos, la norma dice que los mismos pueden ser despachados en bruto, elaborados o semielaborados.

La condición es aplicable a todos los productos mencionados, y no solo a los frutos del país, tal como se puede inferir dada la inmediatez de esta disposición con aquellos.

Ahora bien, corresponde dilucidar qué alcance tiene la expresión “productos elaborados o semielaborados” y si se diferencia de los considerados industrializados.

Si se toma la definición de la Real Academia Española se puede inferir que en la elaboración no se pierde la esencia del producto, hecho este que no ocurre en la industria, dado que en este caso se encuentra una transformación tal, que lleva a un producto totalmente distinto.

Según Serra (2007) sobre este tema se plantean tres criterios de aplicación:

a) **Criterio amplio:** este criterio considera que la norma comprende a la materia prima adquirida al productor en cualquier estado en que se encuentre en la industrialización.

No tiene demasiado sustento, se basa en el espíritu proteccionista de la norma y en los que consideran la inexistencia de disposiciones expresas sobre el tema.

b) **Criterio restrictivo:** según este criterio se encuentran comprendidos los productos en su estado natural o sometidos por el propio productor a un proceso de elaboración.

Su fundamento radica en que si la norma no ha querido distinguir entre industria y elaboración o semielaboración no tiene sentido el tratamiento diferenciado dado a la actividad de las industrias vitivinícolas y azucareras.

Además en el caso de la industrialización de los otros productos, en virtud de la concentración de los gastos, la aplicación del régimen general como tal, también difiere a la jurisdicción productora.

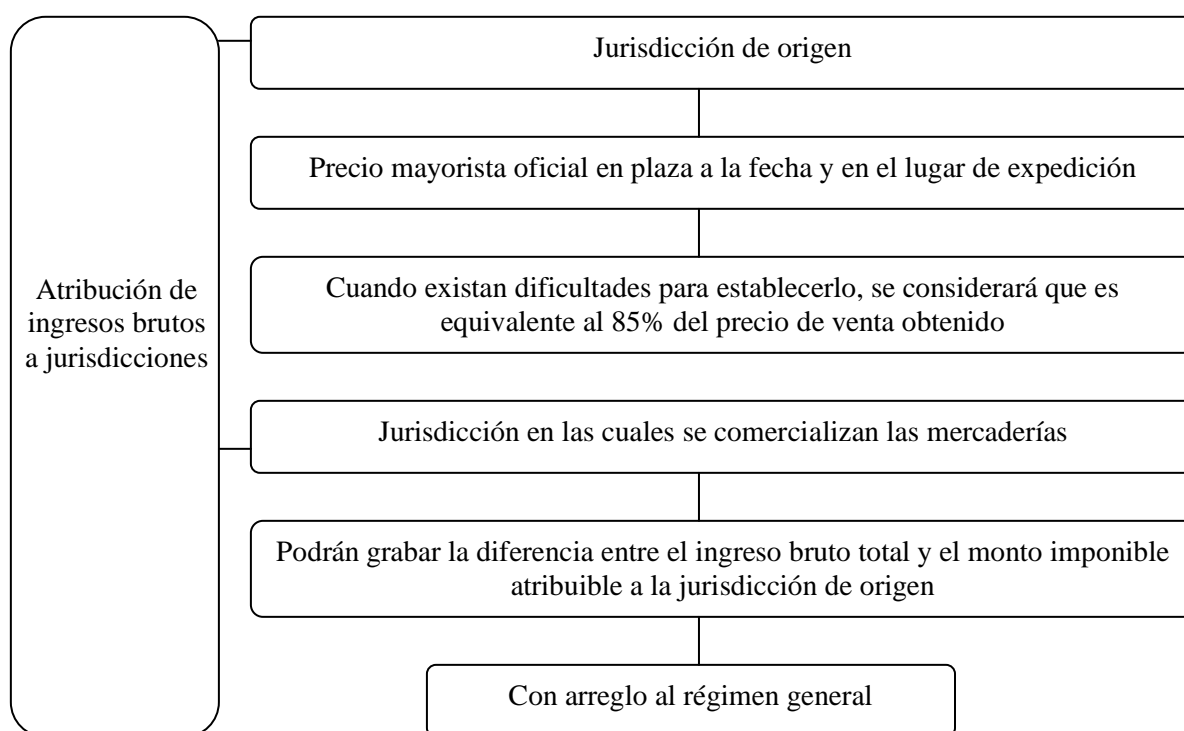
c) **Criterio intermedio:** considerando que el producto puede encontrarse en cualquier etapa, incluso industrializado, pero el propio productor primario es el que debe realizar el proceso de industrialización y despachar el producto.

1.3.6 Atribución de la materia imponible

En el caso bajo análisis la atribución de la materia imponible se realiza de la siguiente forma:

- A la jurisdicción productora se le asigna el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que equivale al 85% del precio obtenido por su venta.
- A la jurisdicción comercializadora se le permite gravar la diferencia entre el precio de venta obtenido y el monto correspondiente a la jurisdicción productora. De corresponder con arreglo al régimen general.

Figura 7: Atribución de la base imponible



Fuente: Celdeiro (2013:29).

1.3.7 Jurisdicción productora

En primer lugar hay que tener en cuenta que la jurisdicción productora no grava la simple salida del producto de su territorio ya que el hecho imponible no se configura si no existe la posterior venta.

Por lo tanto, en el supuesto de que un productor traslade, por ejemplo, cereal de una jurisdicción a otra donde posee silos y el producto se incendia, no se realizará la venta, por lo que no existirá hecho imponible para la jurisdicción de origen.

1.3.8 Precio mayorista, oficial o corriente en plaza

Tomar el precio mayorista, oficial, corriente en plaza o el 85% del monto de la venta no es elección del contribuyente, ya que éste último sólo debe ser tenido en cuenta cuando se desconoce el primero.

Si se liquida en base al 85% del monto de venta, sin considerar la posibilidad de tomar en cuenta el precio mayorista, oficial o corriente en plaza, se encontrará en infracción y se puede distorsionar la liquidación.

Dada la facilidad con la que se obtiene el dato, podría utilizarse directamente el 85% del precio de venta, lo que es incorrecto ya que la norma remite en primer lugar a una serie de precios, cuya aplicación, en caso de ser conocidos, es obligatoria.

Teniendo en cuenta que el producto puede ser despachado luego de un proceso de elaboración puede existir una fuerte distorsión en los casos en que se tome como base el 85% del precio de venta.

Según Serra (2007), si bien es cierto que el Convenio Multilateral presume un margen de utilidad de otra época, no aplicable a todas las actividades, no es menos cierto que su utilización se supletoria. El 85% es un porcentaje supuesto de utilidad, el cual no es determinado en la realidad actual, pero se puede utilizar a efectos supletorios.

1.3.9 Existencia de más de una jurisdicción productora

Si bien dada su dependencia con el suelo, la actividad sujeta a la norma bajo análisis, generalmente se encuentra localizada en una sola jurisdicción productora, sin embargo existen casos que no se corresponden con esa afirmación, el más común es la explotación ganadera.

En dicha explotación se puede desdoblarse el proceso productivo en distintas jurisdicciones, hecho éste que en principio permite mencionar la existencia de más de una jurisdicción productora.

Por ejemplo se comienza la cría en una jurisdicción, Córdoba, y se envía para engorde a otra, La Pampa. Por lo que surge el interrogante de si se puede dejar sin base imponible a una jurisdicción que no siendo original tampoco es la comercializadora.

Bulit Goñi (1992) afirma que existen tres alternativas posibles:

1. No atribuirle base imponible.
2. Que comparta la base de atribución con la jurisdicción de origen
3. Que compartan la distribución residual con la jurisdicción en la que se perfecciona la venta.

Serra (2007) comparte el criterio del supuesto 2, ya que en el caso planteado no se trata de una jurisdicción utilizada como mero depósito, sino como productora, y ninguna jurisdicción de estas características puede quedar sin base.

La Comisión Arbitral se expidió considerando productoras a las jurisdicciones intervinientes, por lo tanto deberán distinguir entre ellas la participación que corresponda según la norma bajo análisis aplicando el régimen general referido únicamente a los gastos.

1.3.10 Productos que reingresan

En el caso de productos que son sacados de una jurisdicción para su venta, pero luego se reenvían a la misma y la comercialización se concreta desde ellas, en la distribución de la base imponible se aplicarán las normas del régimen general por no ser de aplicación el artículo 13° primer párrafo, ya que la venta se concreta desde la jurisdicción productora.

1.3.11 Nacimiento del hecho imponible

Esta norma está orientada a la protección de la jurisdicción productora. Tratando que una salida de mercadería no tribute en la jurisdicción de origen, para lo que se toma como momento imponible el de despacho y como monto imponible el precio oficial, mayorista o corriente en plaza en el momento en que se concreta esta operación y el nacimiento del hecho imponible se concreta con la venta del producto, “sin comercialización no hay impuesto”.

1.4 Compradores de tabaco, algodón, quebracho, lana y fruta: Artículo 13° segundo párrafo

En su segundo párrafo, el artículo 13 establece que: *En el caso de la industria tabacalera, cuando los industriales adquieran directamente la materia prima a los productores, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora un importe igual al respectivo valor de adquisición de dicha materia prima. La diferencia entre el ingreso bruto total y el referido importe será distribuido entre las distintas jurisdicciones en que se desarrollen las posteriores etapas de la actividad, conforme al régimen establecido por el artículo 2°. Igual criterio se seguirá en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de quebracho y de algodón por los respectivos industriales y otros responsables del desmote, y en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de arroz, lana y frutas.*

1.4.1 Alcance

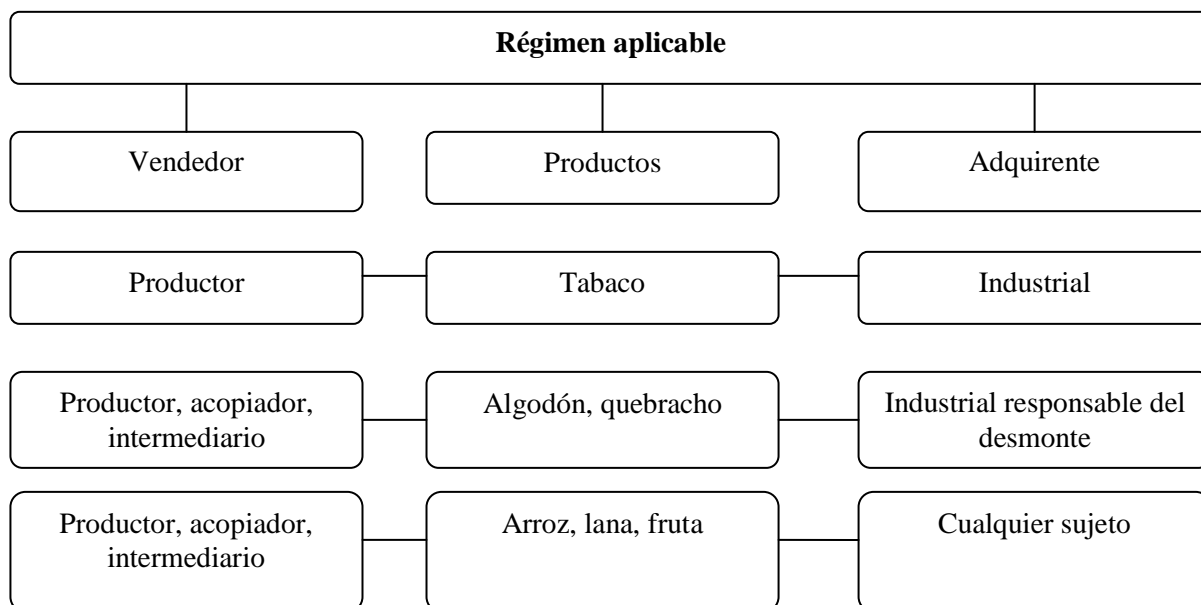
La norma, básicamente se refiere a tres tipos de situaciones:

1. Industrial tabacalero que adquiere directamente la materia prima al productor.
2. Industriales y otros responsables del desmote del quebracho y algodón que adquieran la materia prima directamente a los productores, acopiadores o intermediarios.
3. Cualquier tipo de comprador, por las adquisiciones que realicen directamente a los acopiadores, productores o intermediarios de arroz, lana y frutas.

Se deben cumplir para cada producto los requisitos que exige la norma, en lo referido a la calidad del comprador y vendedor.

Las situaciones expuestas en este punto, se pueden resumir en la figura siguiente:

Figura 8: Compradores de tabaco, algodón, quebracho, arroz y fruta



Fuente: Celdeiro (2013:31).

1.4.2 Atribución de la Base imponible

El Convenio Multilateral, en su artículo 13° segundo párrafo, establece que se debe atribuir:

- A la jurisdicción productora: un importe igual al respectivo valor de adquisición de la materia prima.
- A las demás jurisdicciones donde se desarrolla la actividad: un importe igual a la diferencia entre el ingreso bruto total y el importe correspondiente a la jurisdicción productora.

El precio no es supuesto, debe forzosamente ser conocido.

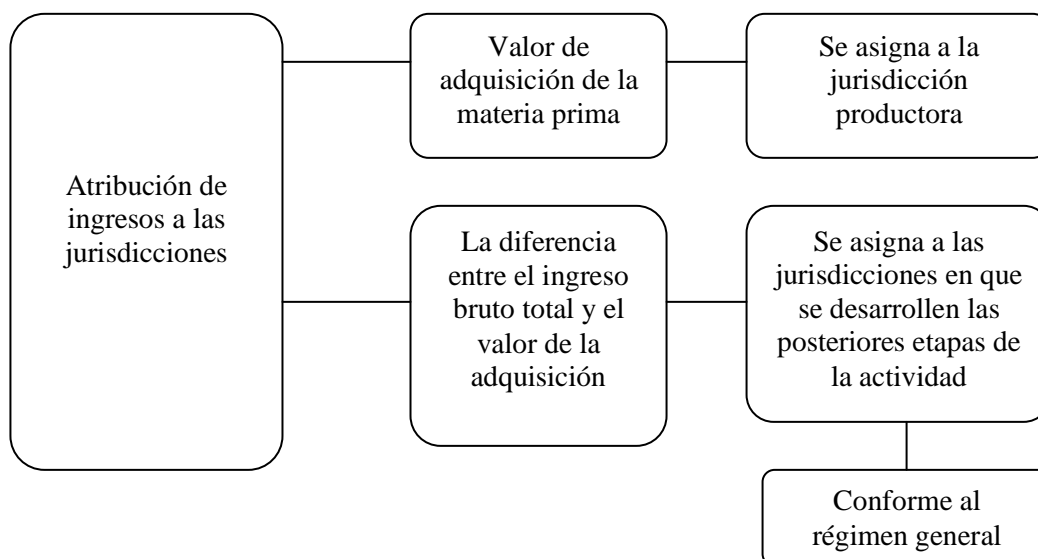
1.4.3 Momento de la atribución

El artículo 13° determina que: “se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora un importe igual...”, en este párrafo no se ha logrado una opinión unánime en cuanto a su interpretación.

Una parte de la doctrina sostiene que la mera adquisición de los productos hace nacer la obligación tributaria, ya que aquella constituye un hecho imponible especial según algunas legislaciones locales, en tanto que otra parte de la misma argumenta que los ingresos deben atribuirse a la región productora recién en el momento de la venta, puesto que sólo bajo esa circunstancia se exterioriza la materia imponible.

Según Serra (2007), en cuanto a la facultad de exigir el pago del impuesto, considera equivocado el criterio que sostiene que, a través de esta vía interpretativa, se podría llegar a la conclusión de que la jurisdicción productora tiene facultades de exigir la tributación sobre el monto de compra, aún cuando no haya ingresos.

Figura 9: Atribución de base imponible



Fuente: Celdeiro (2013:31).

1.5 Compradores de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país: Artículo 13° tercer párrafo

El artículo 13° del Convenio Multilateral, en su tercer párrafo, establece que: *En el caso de la mera compra, cualquiera fuera la forma en que se realice, de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora y siempre que ésta no grave la actividad del productor, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora el cincuenta por ciento (50%) del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición. Cuando existan dificultades para establecer este precio, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85 %) del precio de venta obtenido. La diferencia entre el ingreso bruto total del adquirente y el importe mencionado será atribuida a las distintas jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen los productos conforme al régimen del artículo 2°. En los casos en que la jurisdicción productora grave la actividad del productor la atribución se hará con arreglo al régimen del artículo 2°.*

1.5.1 Requisitos

Para que se de la aplicación del artículo 13° tercer párrafo, se deben cumplir cuatro requisitos:

1. Productos alcanzados

Esta disposición enumera los productos que se encuentran incluidos, pero hace la salvedad de que no se deben tener en cuenta los mencionados en el párrafo segundo del mismo.

2. Producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora, siempre que ésta no grave la actividad del producto.

Un requisito que exige la norma es que la mera compra se produzca fuera de la jurisdicción productora, ya sea en su estado natural o previa elaboración. Marca con claridad que no tiene en cuenta quien es el comprador, por lo tanto éste puede ser o no una industria.

3. Siempre que la jurisdicción productora no grave el producto o la actividad del productor.

Se exige además que la jurisdicción productora no grave el producto, caso contrario no se aplica este artículo, sino el régimen general del Convenio Multilateral. Esta exigencia tiene el propósito de proteger a la jurisdicción productora, que pierde la base de imposición, cuando la producción primaria no está gravada y la misma es destinada a la comercialización o industrialización en otra jurisdicción.

4. Que la venta sea concretada por un productor primario.

Según Serra (2007), este requisito no está definido por el artículo, pero lo contiene en forma implícita al decir “siempre que no grave la actividad del productor”. La mera compra siempre implica una actividad interjurisdiccional, ya que el Convenio Multilateral sólo alcanza el supuesto en que comprador y vendedor no pertenezcan a la misma jurisdicción.

1.5.2 Atribución de la base imponible

La base imponible se distribuye de la siguiente manera:

- A la jurisdicción productora: el 50% del precio oficial o corriente en plaza, a la fecha y en el momento de la adquisición. Cuando existiera dificultades para establecer el precio se considerará equivalente al del precio de venta obtenido.
- A las demás jurisdicciones: se les atribuye la diferencia entre el precio de venta total del adquirente y el importe asignado a la jurisdicción productora.

Este punto, al igual que el primer párrafo considera como base el precio oficial o corriente y ante su desconocimiento el 85 % del precio final obtenido.

Un dato a tener en cuenta es que la mera compra implica que aunque no se verifique la venta, la jurisdicción productora recibe el impuesto.

La atribución de la base imponible se resume en la figura nº 10.

1.5.3 Momento de la atribución

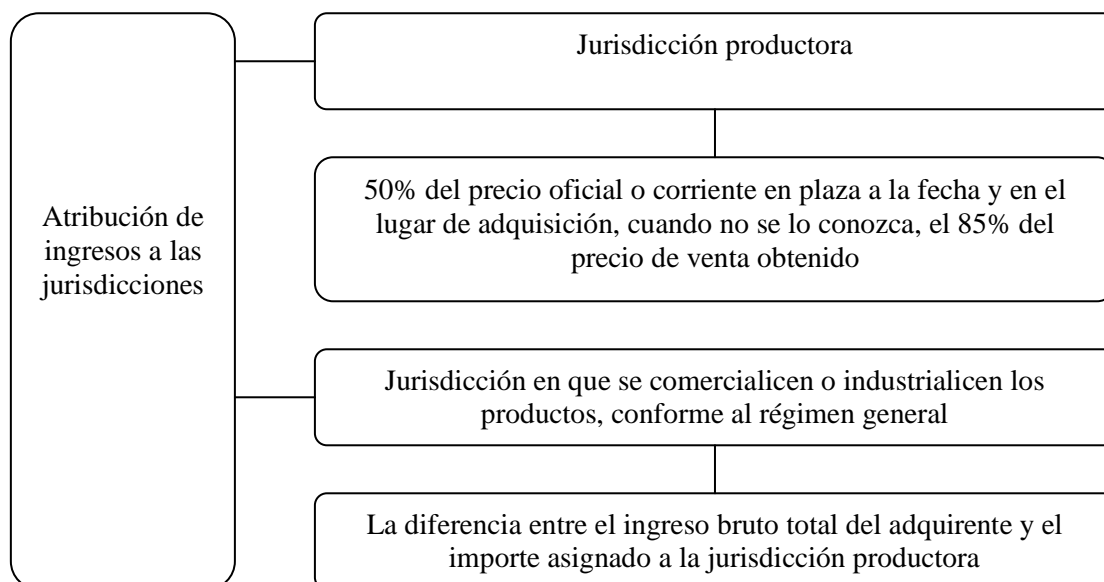
Existe en la doctrina una posición dividida en la que algunos autores piensan en la palabra de la norma y dicen que el momento se establece con la mera compra, aunque no haya venta.

Otra postura es aquella que dice que el espíritu de la norma no es ese, sino que hace referencia a la venta, ya que en el caso de no concretarse y que no haya precio oficial o desconocimiento del corriente, se daría que no tendría base imponible.

En la actualidad no existe un único criterio sobre el momento de la atribución, pero la mayor parte de la doctrina y jurisprudencia se inclina en atribuirla con la mera compra, sin la necesidad de la venta posterior.

La mera compra conlleva una operación interjurisdiccional ya que el comprador y vendedor son siempre de diferentes jurisdicciones.

Figura 10: Atribución de ingresos a las jurisdicciones



Fuente: Celdeiro (2013:33).

1.5.4 Operaciones de canje

La Comisión Arbitral dejó establecido con claridad que las operaciones de canje se encuentran comprendidas en el artículo 13º tercer párrafo. Por intermedio de la resolución 43/2007, la Comisión Arbitral aclara que: *... con independencia de la calificación que el derecho civil le otorga a la dación en pago, a los fines de la aplicación del Convenio Multilateral, la entrega y recepción de cereales en pago de lo que se debe, debe considerársela como la adquisición de un bien. Adviértase que el artículo 2º de la Ley de I.V.A., de manera expresa, considera a la dación en pago como si fuera una venta, y en la hipótesis, si quien entrega los bienes se estima que es un vendedor, quien lo recibe, debe considerarse que es un adquirente o comprador.*

Se arriba a la conclusión de que la dación en pago se encuentra comprendida en el Convenio Multilateral, ya que toma en cuenta que la mera compra se aplica cualquiera fuere la forma en la que se realice.

1.6 Ejercitación práctica

A continuación se expone un caso de ejercitación práctica según Celdeiro (2013). El mismo ha sido modificado con el objeto de adaptarlo a la jurisdicción Mendoza.

Industrias vitivinícolas y azucareras, productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país: Artículo 13° primer párrafo.

- La empresa Vinos S.A., posee viñedos en la Provincia de Mendoza, donde cultiva y elabora vinos que se venden en Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en Provincia de Buenos Aires por medio de consignatarios.
- El domicilio fiscal de la empresa se encuentra en Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- El cierre de ejercicio opera el 31 de diciembre de cada año.
- Durante el mes de abril del 2013 realizó ventas de vino que ascienden a la suma de \$ 120.000.
- El precio mayorista correspondiente a dichas ventas es de \$ 95.000.
- Los coeficientes unificados, calculados conforme al régimen general son de 0.8000 para la Provincia de Buenos Aires y 0.2000 para Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Solución: Determinación de la base imponible atribuible a cada jurisdicción.

Se está en presencia de un supuesto previsto en el primer párrafo del artículo 13° del Convenio Multilateral, dado que se trata de un producto de la industria vitivinícola, despachado por el propio productor, sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora.

El monto imponible para la jurisdicción productora, Mendoza, es el equivalente al precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición, es decir \$ 95.000.

Las jurisdicciones que comercialicen la mercadería pueden gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el monto imponible restante, el cual asciende a \$ 25.000 (\$ 120.000- \$ 95.000), que debe atribuirse de la siguiente manera:

Provincia de Buenos Aires	$\$ 25.000 \times 0.8000 = \$ 20.000$
Ciudad Autónoma de Buenos Aires	$\$ 25.000 \times 0.2000 = \$ 5.000$

Por lo tanto los ingresos brutos correspondientes al mes de abril de 2013 se atribuyen de la siguiente forma:

Mendoza	\$ 95.000
Buenos Aires	\$ 20.000
Ciudad Autónoma de Buenos Aires	\$ 5.000
Total	\$ 120.000

Sobre la base imponible así calculada, se debe aplicar las alícuotas del impuesto a los ingresos brutos vigentes en el mes de abril de 2013, en cada jurisdicción.

2. EMPRESAS DE TRANSPORTE

2.1 Normas aplicables

Para el caso de empresas de transporte el artículo 9º del Convenio Multilateral establece que: “En los casos de empresas de transporte de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje”

2.2 Antecedentes

En el convenio bilateral y en el primer convenio multilateral se dispuso que cada jurisdicción estuviera facultada para gravar la parte de los ingresos brutos correspondiente a los fletes y pasajes que se contrataren en la misma.

En 1960 se produce la reforma que da sustento al régimen vigente, al mencionar que la atribución de la base imponible se realiza teniendo en cuenta los fletes o pasajes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje.

Serra (2007) informa que la doctrina coincide en forma unánime con esta postura al considerar que los ingresos brutos, correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados, deben imputarse totalmente a la jurisdicción de origen del viaje, sin considerar para la atribución de la base imponible a la jurisdicción de destino o a aquella por las que se transita para transportar los pasajeros o las cargas.

La norma tiene particular importancia en que hace referencia a una actividad interjurisdiccional, lo que hace que la facultad de imposición de los fiscos pueda entrar en conflicto con la cláusula comercial del artículo 67 inc. 12 de la Constitución Nacional. La Corte Suprema ha sentado el principio de que el transporte es comercio y que por lo tanto le son aplicables las disposiciones constitucionales, el problema radica al momento de darle un marco impositivo que limite las atribuciones provinciales.

La Corte Suprema reconocía la posibilidad de imposición local de una actividad industrial desarrollada en una provincia, medida sobre la base de los ingresos obtenidos por la venta en otra jurisdicción de la mercadería producida en ella, en el año 1982 no había hecho lo mismo con el transporte interprovincial, diciendo que estas actividades del impuesto a los ingresos brutos era inaplicable ya que la facultad de imposición sobre el comercio marítimo y terrestre le corresponde al poder legislativo nacional, que el Convenio Multilateral no modifica la postura de darle sustento territorial a una potestad legislativa reservada exclusivamente al Congreso Nacional.

En el año 1979 se dictó la Ley 22.006 que introdujo modificaciones a la Ley 20.221, de coparticipación de impuestos, estableciendo ciertas características básicas a las que debían ajustarse

los impuestos que se reservaban a las Provincias. En materia de transporte interprovincial se entendió que la imposición correcta era la reglada a través del artículo 9° del Convenio Multilateral, pues este sistema resultaba equitativo con la gravabilidad de otros servicios locales (Dalmasio 1987).

A causa de las modificaciones producidas por la Ley 22.006, la Corte Suprema cambió su doctrina reconociendo la facultad provincial para gravar dichas actividades a partir de la sanción de esta Ley. Basó la legitimidad de los poderes locales en la facultad que la Nación había acordado a las provincias, a través de la Ley 22.006, para gravar los ingresos de quienes realizaban transporte interprovincial, conforme a las disposiciones del Convenio Multilateral. Se recurrió a la teoría de la delegación de atribuciones para justificar la imposición local, cuando en realidad dicha delegación de facultades, provinciales para imponer estas actividades interjurisdiccionales, son previas y preexistentes al acuerdo interprovincial al que dan legitimación constitucional.

En el fallo de la causa “Transporte Vidal S.A. contra la Provincia de Mendoza”, la Corte Suprema reafirmó la validez constitucional de los tributos locales que recaen sobre actividades que se desenvuelven en dos o más jurisdicciones y se ratificó la facultad provincial para gravar el transporte interprovincial. En este fallo se dijo que los artículos 9, 10, 11, 12, 67 inc. 12 y 108 de la Constitución Nacional no fueron concebidos para invalidar absolutamente todos los tributos locales que inciden sobre el comercio interprovincial, reconociendo a éste una inmunidad o privilegio que lo libere de la potestad de imposición general que corresponde a las provincias y dejó establecido que existía legitimidad constitucional para la imposición local de ciertas manifestaciones del comercio interprovincial, aún antes de la sanción de la Ley 22.006 de los bienes, porque de esta forma no se respeta la realidad económica de la operación ni el principio del sustento territorial que es un supuesto básico para la aplicación del gravamen y del Convenio Multilateral.

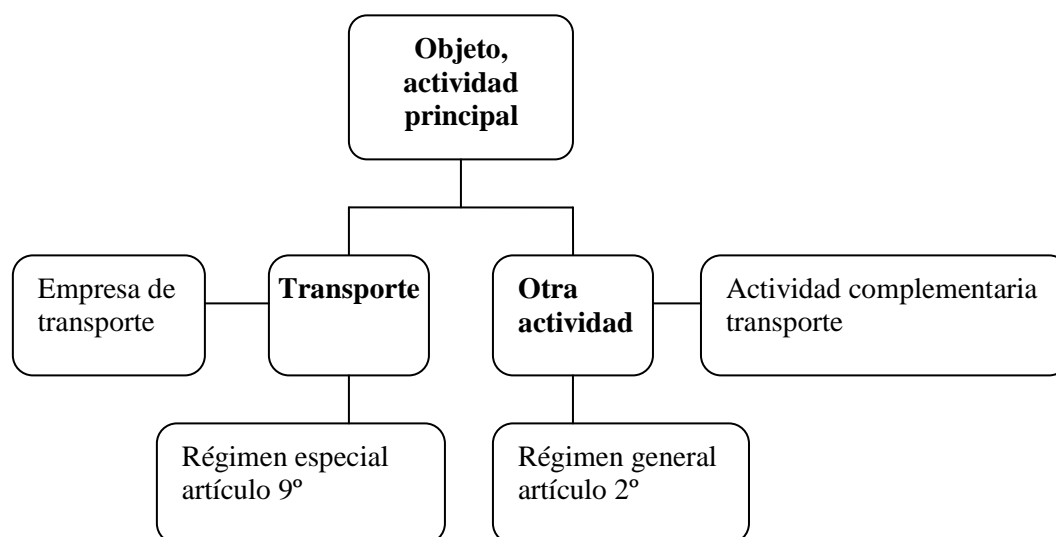
2.3 Alcance del régimen, aplicación general

Según Althabe Mario et al. (2001), el del artículo 9° del Convenio Multilateral, no es un régimen aplicable a la actividad de transporte sino a las empresas de transporte.

Esta no es una conceptualización simplemente dogmática ya que indica que el régimen no alcanza a cualquier actividad relacionada con el transporte, sino a las desarrolladas por las empresas que lo tienen incluidas en su objeto y/o actividad.

Por lo tanto cuando el transporte se realice en forma complementaria o accesorio, no se encuentra incluido en esta norma.

Figura 11: Régimen aplicable según el objeto.



Por ejemplo si una empresa vende materiales para la construcción y tiene camiones propios para la distribución de la mercadería o la búsqueda de productos, el transporte tiene un carácter meramente complementario de la actividad principal, por lo tanto no debe encuadrarse dentro del régimen especial del artículo 9º y la distribución se debe realizar siguiendo el régimen general del artículo 2º.

Por lo tanto, es necesario que prime la actividad de transporte por sobre las demás. Por ejemplo si nos encontramos con una empresa cuyo objeto principal es la realización de fletes y complementa su actividad con alguna otra, se tendrá que distribuir mediante el artículo 9º.

La norma se refiere a todo tipo de transporte destinado al traslado de mercadería o personas ya sea terrestre, fluvial o aéreo.

2.4 Actividades conexas

Según lo expuesto en el punto anterior, en el supuesto de que se desarrollen actividades conexas al transporte, las mismas se encuentran incluidas en la norma del artículo 9º. Sin embargo es necesario analizar el entorno en el que se desarrollan estas actividades.

Con el propósito de lograr un mejor entendimiento sobre este tema, puede mencionarse algún fallo de la Comisión Arbitral como por ejemplo la causa “Maruba SCA”. En este caso la Provincia de Tierra del Fuego ajustó las declaraciones juradas del contribuyente asignando las actividades accesorias del transporte al régimen del artículo 9º.

La empresa apela ante la Comisión Arbitral, ésta estudia el tema referido a las actividades complementarias del transporte marítimo, tales como demoras, utilización de depósitos, gastos por

confección de documentos de aduana, revisión de mercaderías, alquiler de contenedores y otros, y dicta la resolución 8/03.

En la misma tiene en cuenta que, en las obligaciones asumidas por el transportista, se encuentran comprendidas las actividades conexas, cargas, manipuleo y otras, por lo que considera que existe en la actividad una unidad inescindible entre la realización de las mismas y la obtención del ingreso final que conforma la base del impuesto.

Teniendo en cuenta estas pautas la Comisión Arbitral sostuvo que a las operaciones conexas al transporte, en tanto y en cuanto provengan del servicio de carga, aunque se facturen por separado le corresponde que se les aplique el artículo 9° del Convenio Multilateral.

Con la clara definición que brinda la Comisión Arbitral, es importante analizar cada caso en particular para determinar si en realidad las actividades que se presumen conexas efectivamente lo son, es decir, si provienen de un servicio que se debe prestar con la carga.

La resolución 8/03 se transcribe en el Anexo B de este trabajo.

2.5 Gasoductos

Normalmente un gasoducto realiza el transporte de hidrocarburos atravesando varias jurisdicciones.

Ante esta realidad se plantea el tratamiento que corresponde asignarle a la explotación de estos ductos (instalaciones fijas) tales como gasoductos, oleoductos.

La Comisión Arbitral mediante la resolución general 1/2013, la cual unifica en una sola norma las resoluciones de dicha Comisión, en su artículo 35°, indica que: “El servicio de traslado de gas por gasoductos hállase comprendido en las disposiciones del artículo 9° del Convenio Multilateral, por lo que corresponde asignar el 100 % de los ingresos derivados de la prestación de dicho servicio a la jurisdicción de origen del viaje”.

Las provincias de Mendoza y Santa Fe, en su momento, interpusieron ante la Comisión Plenaria un recurso de apelación contra la resolución 56/95. Exponen como fundamento principal que estas jurisdicciones, para asegurar el transporte normal del fluido deben inyectar gas en plantas ubicadas en las mismas con la consiguiente realización de gastos.

La Comisión Plenaria consideró que si bien se inyecta presión al gas, esta circunstancia no modifica la naturaleza de la actividad de transporte, dada incluso por la legislación nacional.

Consideró además que el artículo 9° del Convenio Multilateral, no prevé tratamiento diferencial alguno ni por el medio de transporte utilizado, ni por el objeto transportado, por lo que concluyó que en estos casos corresponde la aplicación de dicha norma.

Un caso distinto es el de los oleoductos, siendo estos complementarios de la actividad principal, no pueden encuadrar dentro de las normas del artículo 9°, por lo tanto debe aplicarse, en estos casos, el régimen general del artículo 2° de Convenio Multilateral.

2.6 Energía eléctrica

Serra (2007) informa que para analizar esta actividad se debe poner en consideración que no se trata del transporte de una cosa, sino de un fluido al que se puede calificar de inmaterial.

El artículo 2311 del Código Civil expresa: “Se llaman cosas en este Código, los objetos materiales susceptibles de tener un valor. Las disposiciones referentes a las cosas son aplicables a la energía y a las fuerzas naturales susceptibles de apropiación.”

Por lo tanto, considerando que a la energía eléctrica se le aplica la legislación de fondo en cuanto a las disposiciones referentes a las cosas, y que es factible de transportación, entonces a esta actividad le es aplicable el artículo 9º del Convenio Multilateral.

2.7 Comunicaciones telefónicas

Este es un tema controvertido en la doctrina. Autores como Bulit Goñi (1992) consideran que esta actividad queda incluida en el artículo 9º del Convenio Multilateral, dado que la telefonía consiste en el transporte de palabras o aún de ideas. Este autor reconoce que su determinación conlleva múltiples inconvenientes, los que no son menores si se aplica el régimen general.

En una posición distinta se encuentran autores como Althabe Mario et al. (2001), estos consideran que de acuerdo con la naturaleza del servicio prestado lo sustancial no es el transporte de un bien (aunque sea inmaterial) sino la organización de una red que permite comunicarse a distancia ya sea por cables o medios inalámbricos.

Según Serra (2007) en este caso prima una actividad mucho más abarcativa que la de transporte por lo que esta quedaría incluida dentro del régimen general.

2.8 Agencias de turismo

Teniendo en cuenta que en muchas oportunidades, estas agencias de turismo, se asocian con agencias de viajes y que en sus servicios, en algunas oportunidades, suelen incluir el transporte, su tratamiento ha producido dudas.

Según Serra (2007) considerando que su actividad principal consiste en brindar el servicio de turismo, mucho más abarcativo que el transporte, ya que incluye además la hotelería, excursiones, comidas etc. no sería aplicable el artículo 9º si no el régimen general de distribución de ingresos.

2.9 Transporte desde el exterior

Al respecto es oportuno analizar un caso concreto tratado por la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, “Transporte Sauer S.R.L c/DGR Misiones.

Transporte Sauer S.R.L. es una empresa dedicada al transporte internacional de carga, esta acciona contra la Resolución N° 1806/04 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones.

En su presentación, la firma, manifiesta que se le notifica de dicha resolución la que determina una diferencia de impuestos que surgen de considerar que, a criterio del Fisco, no se han declarado los ingresos generados por transporte de carga con origen en la República Federativa del Brasil, interpretando que dichos ingresos forman parte de la base imponible que distribuye el Convenio Multilateral en su artículo 9°.

El Fisco de la Provincia de Misiones decidió gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos el transporte de carga originado en un país extranjero, no por considerar que se trata de una atribución exclusiva del Estado Provincial, sino por interpretar que el artículo 9° del Convenio Multilateral le atribuye el ciento por ciento de los ingresos por transporte de carga cuyo lugar de origen del viaje sea el exterior del país. Es decir, que la Provincia de Misiones considera que su potestad tributaria en el tema específico no deviene de facultades reservadas por la Provincia al margen del Convenio Multilateral sino del propio Convenio.

La Provincia considera que tiene facultades para gravar por tres razones:

- La firma constituida en el país no tributa en el extranjero, su obligación es con el Fisco del país donde está constituida.
- Una cuestión de equidad y justicia, ya que aquella jurisdicción en que se constituye la empresa es la que soporta, en mayor medida los costos relacionados con la actividad empresarial (adquisición y mantenimiento de unidades, talleres, personal, administración, proveedores, insumos, etc.).
- La jurisdicción madre de la inversión empresarial y la que provoca el origen del viaje y generadora a su vez del ingreso, quien hace nacer el derecho a las demás jurisdicciones, relacionadas con el trayecto del transporte, a participar de base imponible para las mismas.

La Provincia manifiesta que el hecho imponible sobre los ingresos brutos lo define el artículo 125 del Código Fiscal mientras que la base imponible está prevista en el artículo 132 de la misma norma.

Hace referencia a que estas disposiciones, en lo que respecta al transporte internacional solo exime el caso en que se tenga convenio de reciprocidad con el país de origen. Agrega que la actividad de transporte internacional queda fuera de las normas del Convenio Multilateral.

La ley local que instituyó el impuesto a los ingresos brutos, no distingue entre operaciones realizadas en el interior o exterior del país pues el tributo grava la actividad local con prescindencia del destino de las prestaciones de servicios efectuada por los sujetos pasivos. Acto seguido realiza una serie de consideraciones sobre el origen del viaje en la Provincia y plantea la incompetencia de la Comisión Arbitral.

La Comisión Arbitral considera que no puede ni debe analizar las cuestiones ajenas a las disposiciones contenidas en el Convenio Multilateral, y en tal sentido resolver si la actividad del transporte internacional de cargas constituye o no un hecho imponible, y en su caso si se encuentra exenta o no alcanzada por el tributo, ya que éste es un tema privativo de los Fiscos locales.

Lo que aquí se plantea es si los ingresos provenientes del transporte internacional con origen en el extranjero pueden ser atribuidos a una o más jurisdicciones, y en caso de que fuera procedente, si la forma de atribución de los mismos realizada por el Fisco de la Provincia de Misiones es la correcta.

La Comisión Arbitral dicta la Resolución 42/05 estableciendo con claridad que estos ingresos no pueden ser atribuidos a ninguna de las jurisdicciones locales, con lo que quedarían fuera de su imposición. Es importante destacar que este Organismo considera que no se puede gravar teniendo en cuenta el lugar de ingreso al país, ya que ese ingreso implicaría un mero tránsito, idéntico criterio se aplica a las demás jurisdicciones por donde circula el transporte.

Es importante destacar que la Comisión Arbitral utiliza como argumento que lo único que interesa es el lugar de origen del viaje, diferenciándolo del que se considera como de simple tránsito.

El Fisco apela ante la Comisión Plenaria. En primer lugar, la Comisión Plenaria, resuelve por mayoría que la Comisión Arbitral es competente para tratar el tema.

En lo referido al encuadre que corresponde dispensar, para con los ingresos obtenidos en concepto de fletes por transporte de carga originados en el exterior, se plantearon distintas posiciones entre los fiscos intervinientes en la reunión.

Algunos consideraron que siendo de aplicación el artículo 9º del Convenio Multilateral, se los debía excluir porque el origen de la carga se encontraba en el exterior, posición que se encuentra en línea con la disposición que grava los ingresos atribuibles al transporte internacional con origen en alguna Provincia, sin considerar parte de la actividad desarrollada fuera del país.

En cambio otras entendieron que si la actividad del transporte internacional resulta gravada, ante la inaplicabilidad del régimen del artículo 9º por no existir un “origen del viaje” en territorio nacional, para distribuir dichos ingresos no queda otra alternativa que la aplicación del régimen general.

Agrega que esto tiene que ser así porque la no gravabilidad de los ingresos en cuestión sólo procede para el caso de las empresas de transporte interjurisdiccional de pasajeros o carga constituidas en países extranjeros con los cuales exista convenio de reciprocidad. Por lo tanto los ingresos obtenidos por una empresa nacional quedan sujetos a la imposición local.

Si el transporte tiene su origen en el país, no existe dificultad ya que el flete se origina en alguna jurisdicción. Agregan que en la jurisdicción de ingreso al país, del transporte proveniente del extranjero, sólo se produce un mero tránsito, situación que se da también en las restantes jurisdicciones por donde transita.

Puesto a votación se decidió por mayoría que parcialmente le asiste la razón a la Provincia de Misiones y que para la atribución de los ingresos provenientes de cargas originadas en el exterior, ante el silencio de la norma específica, corresponde la aplicación del régimen general.

De esta manera la Comisión Plenaria cambia el criterio de la Comisión Arbitral, sentando la modalidad de liquidación, en el caso de transporte proveniente del exterior.

2.10 Atribución de la base imponible

El régimen especial del artículo 9º distribuye la totalidad de la base imponible a la jurisdicción de origen del viaje, tomando como base el importe de los fletes o pasajes devengados o percibidos en la misma.

Por lo tanto, la base imponible se asigna en su totalidad al lugar de origen del viaje, es decir que no reparte porcentaje alguno entre las jurisdicciones que intervienen en esta actividad.

2.11 Lugar de origen del viaje

Con la expresión “origen del viaje”, la norma se refiere al lugar en el que se encuentra el punto de partida de los pasajeros o de la carga.

No es necesario que exista coincidencia entre la jurisdicción en la que se contrata el viaje y aquella en que se inicie el mismo.

Bulit Goñi (1992), sostiene que este criterio responde a la intención de la norma de vincular la atribución de la base imponible con el lugar donde comienza el transporte, en el cual cabe considerar localizada la riqueza que se grava.

En el caso de este régimen especial, no todas las jurisdicciones intervinientes participan en la distribución de la base imponible, a diferencia de lo que sucede con el resto de actividades alcanzadas por el convenio, ya que en caso de que no exista retorno, la jurisdicción de destino del flete, nada le corresponde en la distribución.

Según Serra (2007) se busca privilegiar la simplicidad partiendo del supuesto de que generalmente la situación se compensa por los retornos. Esto se da generalmente en el transporte de pasajeros pero es más difícil lograr en el de cargas.

2.12 Fletes muertos

La doctrina denomina “fletes muertos” a aquellos en que el lugar de inicio del viaje no coincide con el de carga del bien o personas transportadas. Por ejemplo, un transporte tiene sus talleres o galpones de guarda en una jurisdicción y realiza fletes en los que tanto la carga como su retorno se producen en una jurisdicción distinta.

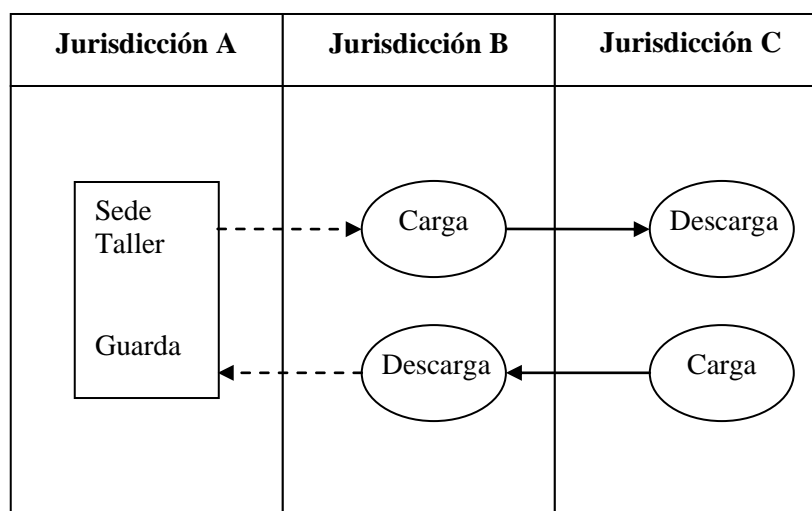
El problema se centra en la consideración que se le debe dar al desplazamiento del vehículo desde el lugar donde se encuentra hasta el de inicio del flete.

Serra (2007) informa que la doctrina opina, en forma mayoritaria, que la norma se refiere al lugar de inicio del flete y no aquel en el que se encuentra la unidad cuando se toma el viaje, dado que el caso planteado de fletes muertos es ajeno a la operación específica.

Los organismos del convenio, en reiteradas oportunidades, han sostenido que se debe considerar el lugar de origen del viaje como sinónimo del de carga o suba de pasajeros

El siguiente esquema muestra la forma de distribución entre las jurisdicciones intervinientes.

Figura 12: Distribución entre jurisdicciones



Fuente: Serra (2007:120)

Los fletes se deben distribuir entre las jurisdicciones B o C según el monto originado en cada una. Nada le corresponde a la jurisdicción A que es el lugar de guarda y taller.

2.13 Ingresos percibidos o devengados

El artículo 9° del convenio indica que se toma como base el precio de los pasajes o fletes “percibidos o devengados” en el lugar de origen.

La finalidad de esta mención es aclarar que el régimen es aplicable cualquiera sea el método de atribución de los ingresos, o sea, contempla el caso en que alguna jurisdicción permita al contribuyente que no lleva libros, declarar por lo percibido.

Según Serra (2007), el planteado es un caso especial, ya que es poco probable dado a que se trata de empresas, las que se encuentran obligadas a declarar por lo devengado.

2.14 Ejercitación práctica

El siguiente caso ha sido tomado de Celdeiro (2013). El mismo ha sido modificado con el objeto de adaptarlo a la situación que se quiere ejemplificar.

Caso Mar del Sur S.A.

- Mar del Sur S.A. realiza actividad de transporte de cargas hacia distintos puntos del país.
- Su sede administrativa se encuentra ubicada en Capital Federal y los garajes y talleres en la provincia de Buenos Aires.
- Durante noviembre del 2012 registró las siguientes operaciones:
 1. **Operación 1:** Traslado de mercaderías desde Tucumán hacia Salta, siendo el servicio contratado en sede administrativa. Valor del traslado \$ 2.900.
 2. **Operación 2:** Traslado de mercaderías desde la provincia de Buenos Aires hacia Santa Cruz, abonándose el importe adeudado de la siguiente manera: 50% en la jurisdicción de destino y 50% en la provincia de Chubut. Valor del traslado \$ 4.500.

Solución: Determinación de la base imponible atribuible a cada jurisdicción.

La situación planteada encuadra en las previsiones del artículo 9º del Convenio Multilateral, debido a que se trata de una empresa de transporte de cargas que desarrolla su actividad en varias jurisdicciones. En virtud de dicho artículo, se podrá grabar la parte de los ingresos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados, en el lugar de origen del viaje.

Por lo tanto, en el caso de la operación número uno a la jurisdicción de Tucumán se le atribuye el 100% de la Base Imponible.

En cambio en la operación número dos la base imponible se atribuye a la provincia de Buenos Aires y esto es así porque tanto Tucumán como Buenos Aires fueron las jurisdicciones de origen de cada viaje.

Es necesario tener presente que por jurisdicción de origen se entiende a aquella en la cual se produce la carga del vehículo. Asimismo, no interesa a los fines de este régimen especial de distribución el lugar de concertación de la operación ni la jurisdicción en que los ingresos se hayan percibido efectivamente.

Caso El Transportista S.A.

El siguiente caso ha sido tomado de Serra (2007). El mismo ha sido modificado con el objeto de adaptarlo a la jurisdicción Mendoza.

- La empresa El Transportista S.A. tiene su sede administrativa en la provincia de Mendoza, al igual que el lugar de guarda de las unidades y taller de reparaciones.
- Durante el mes de Agosto del 2012 realiza los siguientes viajes:
 1. Carga en la Provincia de Santa Fe con destino a San Juan por un valor de \$10.000 el viaje y con destino a San Luis por un valor de \$ 6.000.
 2. Desde San Juan consigue viajes de retorno por \$ 3.000 y desde San Luis por \$ 5.000.
 3. Posee Clientes en la República de Chile, desde donde realiza fletes con destino a la provincia de Mendoza por \$ 20.000.
 4. Realiza fletes desde Mendoza a Santa Fe por \$ 2.000.

Solución: Determinación de la base imponible para la liquidación del Impuesto.

Viajes	Facturado	Base imponible atribuible a cada jurisdicción			
		Santa Fe	Mendoza	San Juan	San Luis
Carga en Santa Fe	16.000	16.000			
Viajes de retorno desde San Luis	8.000			3.000	5.000
Viaje desde Chile	20.000				
Flete desde Mendoza a Santa Fe	2.000		2.000		
Total Base Imponible Agosto 2012		16.000	2.000	3.000	5.000

3. RÉGIMEN ESPECIAL PARA ENTIDADES FINANCIERAS

3.1 Norma aplicable

El artículo 8° del Convenio Multilateral establece un régimen especial para los contribuyentes comprendidos en la Ley de Entidades Financieras. Este artículo establece que: *En los casos de contribuyentes comprendidos en el régimen de la ley de Entidades Financieras, cada fisco podrá gravar la parte de ingresos que le corresponda en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivas de cada jurisdicción en la que la entidad tuviere casas o filiales habilitados por la autoridad de aplicación, respecto de iguales conceptos de todo el país.*

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

En tal sentido, la norma mencionada da una pauta general de la modalidad de cálculo, debiendo tener en cuenta las diferentes legislaciones provinciales al momento de determinar la base imponible. Debido a las diferencias que existen en el tratamiento de algunos conceptos en los códigos fiscales provinciales, es que al conformar los ingresos y egresos para la sumatoria se tomen todos los que se encuentren gravados en todas las jurisdicciones en que el responsable se encuentre inscripto, y por ende, excluirse los conceptos que tengan el tratamiento homogéneo de exentos o no gravados en los códigos fiscales provinciales.

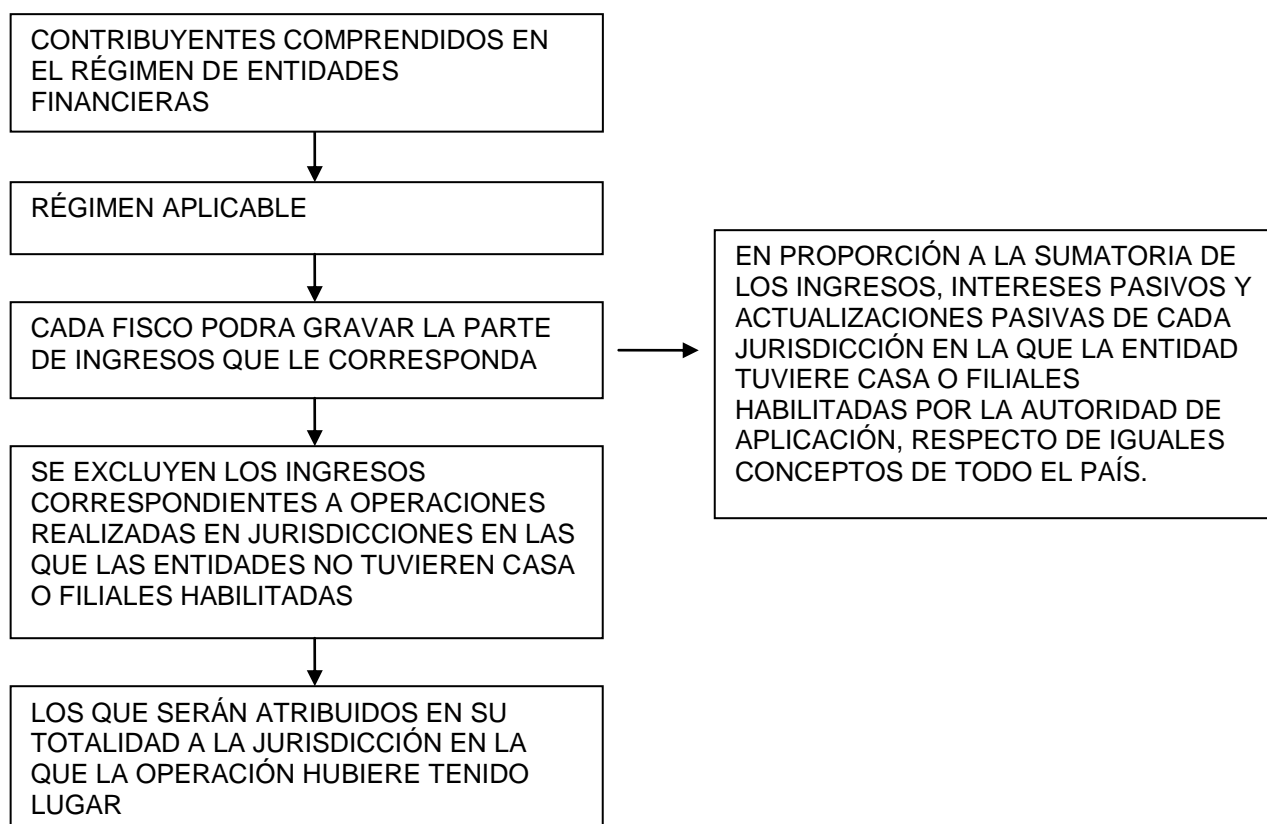
Según este artículo 8°, la distribución de la base imponible, entre las jurisdicciones en las que la entidad tiene casas o filiales habilitadas, debe realizarse en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses activos y actualizaciones pasivas. Por lo tanto, las cuentas que integran la sumatoria son las que determinarán la proporción aplicable de la base imponible entre estas jurisdicciones.

En el siguiente documento (Jornada “Fiscalización de entidades financieras”, 2008, p, 13) se menciona que existen determinadas cuentas que por su naturaleza deberían ser distribuidas entre todas las jurisdicciones en las que la entidad tiene casas o filiales habilitadas y que por razones de centralización de las operaciones, la entidad financiera imputa generalmente a la jurisdicción donde tiene asiento su Casa Central, desvirtuando la actividad llevada a cabo en las restantes jurisdicciones.

Respecto de las citadas cuentas, se debería aplicar el criterio de excluirlas de la sumatoria, para evitar asignarlas íntegramente a la casa central, distorsionando de esa manera la real participación de las demás sucursales, y luego incluirlas en el cálculo de la base imponible para permitir ser distribuidas en función a la proporción determinada para cada jurisdicción.

El Artículo 8° del Convenio Multilateral aplicable al caso, utiliza como los componentes de la sumatoria a los ingresos y egresos sin especificar sus alcances y en particular su método de atribución, de modo tal que a esos efectos se debe utilizar la definición que al respecto contiene el Artículo 2° del Convenio Multilateral.

Figura 13: Entidades financieras sujetas al régimen de la ley 21526



Fuente: Errepar online (2012:1)

3.2 Actividad financiera en nuestro país

El organismo rector del sistema financiero nació como consecuencia de la reforma monetaria y bancaria de 1935, que implantó cambios fundamentales a través de seis leyes, las que fueron promulgadas el 28 de mayo de ese año¹.

A partir de ese momento deja de existir formalmente la caja de conversión vigente desde 1899 y comenzó la existencia del Banco Central de la República Argentina.

El 21 de febrero de 1977, se publica en el Boletín Oficial la ley 21.526 de Entidades Financieras la cual regula la actividad financiera en la República Argentina.

El artículo 1º y 2º de la ley 21.526 establece lo siguiente:

Artículo 1º- Quedan comprendidas en esta Ley y en sus normas reglamentarias las personas o entidades privadas o públicas oficiales o mixtas, de la Nación, de las provincias o municipalidades que realicen intermediación habitual entre la oferta y la demanda de recursos financieros.

Artículo 2º- Quedan expresamente comprendidas en las disposiciones de esta Ley las siguientes clases de entidades:

- a) Bancos comerciales;*
- b) Banco de inversión;*
- c) Bancos hipotecarios;*
- d) Compañías financieras;*
- e) Sociedades de ahorro y préstamo para la vivienda u otros inmuebles;*
- f) Cajas de crédito.*

La enumeración que precede no es excluyente de otras clases de entidades que, por realizar las actividades previstas en el artículo 1, se encuentren comprendidas en esta ley.

3.3 Antecedentes

Desde un principio se gravó a las entidades financieras mediante el Convenio Bilateral, por medio del cual se aplicaba el procedimiento de gravar los bancos que poseían sucursales o agencias en distintas jurisdicciones, en base a los ingresos obtenidos en cada una de ellas, sin considerar la actividad de dirección y/o administración.

Según Serra (2007) hay que tener en cuenta que en ese momento las provincias gravaban la actividad de los bancos aplicando una tasa reducida, que alcanzaba a los intereses, descuentos obtenidos, rentas de valores, etc.

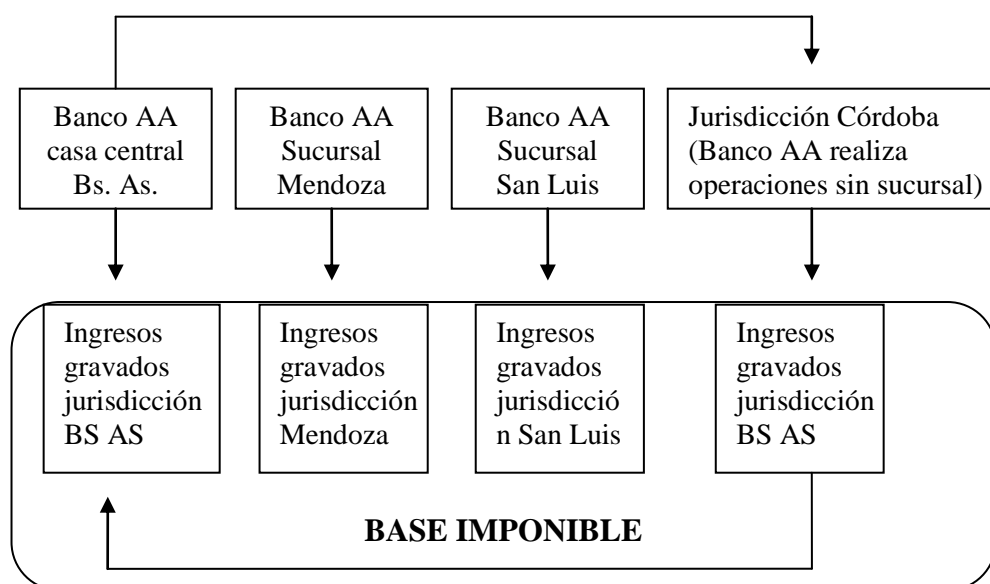
Posteriormente las jurisdicciones provinciales comienzan a cambiar el criterio y aplican una tasa elevada sobre la diferencia de los rubros de ingresos y egresos (Spreads).

¹ Ley 12.155, 12.156, 12.157, 12.158, 12.159 y 12.160.

En estas condiciones es donde se comienza a cambiar el criterio, en el que el artículo 8° del Convenio Multilateral quedaba totalmente inadecuado, por lo que en forma inmediata se procedió a buscar una solución a ese problema.

En aquel momento se percibió que el mejor tratamiento que se le podía dar consistía en suministrar parámetros activos y pasivos, relacionando la sumatoria local con la que resultara de la sumatoria de todo el país, dejando de lado a las jurisdicciones donde la entidad no poseía sucursales y/o agencias, ya que se consideraba que en este supuesto el ingreso provenía totalmente de esa jurisdicción.

Figura 14: Base imponible según Convenio Bilateral.



Llevar a cabo el objetivo no era tan simple cuestión, ya que el Banco Central de la República Argentina, introducía constantes modificaciones, tanto en sus notas reglamentarias como en los requisitos que debían cumplir los bancos.

De todo ello resulta que, a efectos de analizar el régimen de atribución de los ingresos obtenidos por estas entidades, deben considerarse las disposiciones de este artículo 8°, conjunta y complementariamente con las establecidas por la Comisión Arbitral.

Esta Comisión tuvo que intervenir para dar respuestas a la aplicación de ese artículo, lo cual hizo a través de varias resoluciones generales², ratificadas posteriormente por la resolución general 1/05 que unifica en un único texto las resoluciones de la Comisión Arbitral.

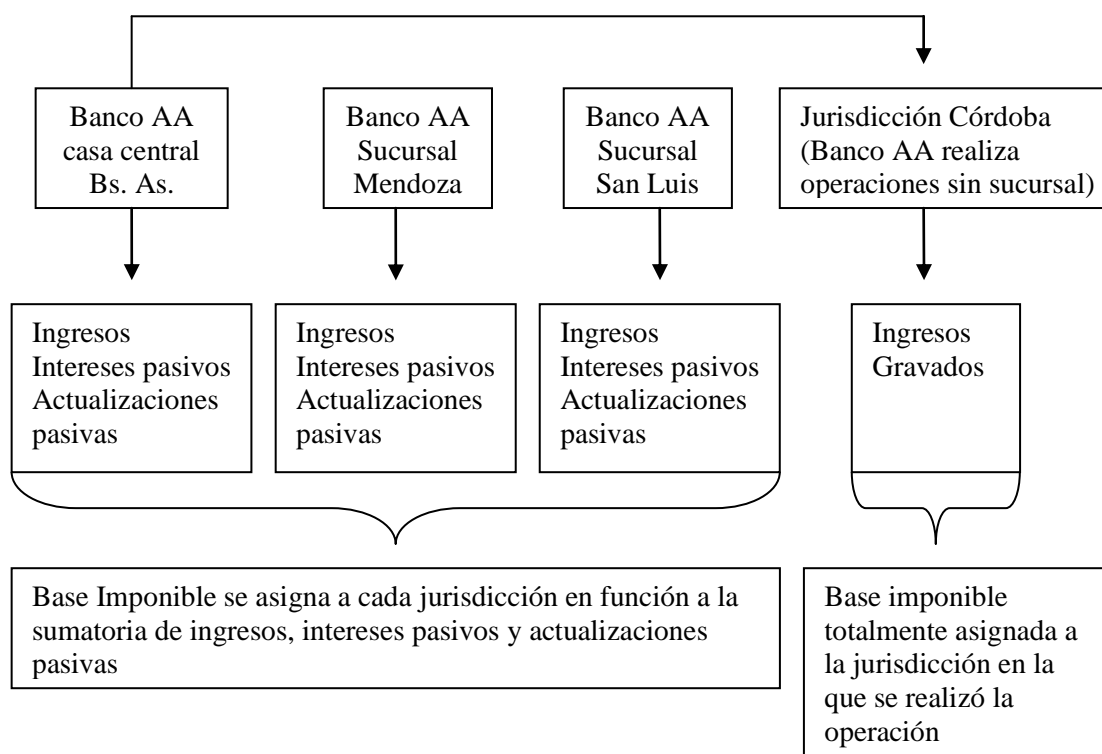
En la actualidad se encuentra vigente la resolución general 01/2013. A través de esta resolución se estructuró un mecanismo que atiende a la verdadera naturaleza de la actividad de intermediación financiera y eliminó los problemas suscitados por la aplicación estricta del régimen

² R.G. 11/81, 13/83, 26/86 y 29/86.

anterior, convalidando un sistema que ya venía siendo aplicado por las entidades financieras mucho antes de su incorporación expresa a la normativa del convenio.

La norma anterior contemplaba los ingresos brutos obtenidos por las entidades financieras en cada jurisdicción como indicio de la actividad desarrollada en la misma y no medía adecuadamente los casos en que se verificaba una transferencia de capacidad prestable entre las sucursales o filiales de una entidad, tema que pudo ser solucionado con este nuevo mecanismo de atribución. Ello sucedía de la siguiente forma: una entidad captaba fondos a través de una sucursal y luego los prestaba a través de otra ubicada en otra jurisdicción, generándose en la primera de las jurisdicciones una base imponible negativa que no podía ser compensada con la determinada para la segunda de las jurisdicciones. Con este procedimiento resultaba para el conjunto de la entidad un impuesto mayor que el que hubiere surgido de la base imponible consolidada, discriminándose a favor de aquellas entidades que desarrollaban actividad en una única jurisdicción.

Figura 15: Distribución de base imponible según Convenio Multilateral.



3.4 Determinación de la base imponible para las entidades financieras

La base imponible de las entidades financieras comprendidas en la ley 21.526, en principio, resulta de la diferencia entre las cuentas de ingresos y egresos.

Teniendo en cuenta el antecedente, se parte de la concepción de que la esencia de la intermediación financiera es que, la actividad de estas entidades se realiza por medio de operaciones de otorgamiento y captación de fondos. En consecuencia, para la atribución de la base imponible se

debe utilizar como índices representativos de esa actividad a los intereses y ajustes obtenidos, tanto por colocaciones de fondos como los otorgados por la captación de fondos del público.

Por esta razón, la Comisión Arbitral se vio obligada a adecuar la norma a las disposiciones de las legislaciones locales por lo que en la actualidad toma como referencia para el cálculo de la base imponible los parámetros activos y pasivos.

El artículo 8° del Convenio Multilateral establece que cada jurisdicción podrá gravar la parte del ingreso que le corresponda en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses pasivos, actualizaciones pasivas de cada jurisdicción con relación a iguales conceptos de todo el país.

La aplicación de estas disposiciones originó dudas e interpretaciones diferentes, lo que obligó a la Comisión Arbitral a dictar resoluciones interpretativas. Estas resoluciones fueron unificadas en un solo texto por la resolución 01/05. La misma es actualizada anualmente por la Comisión Arbitral. En la actualidad se encuentra en vigencia la resolución general 01/13.

La resolución 01/13, en su artículo 34°, aclara ciertos conceptos comprendidos en las disposiciones del respectivo artículo 8° y establece otras especificaciones que deben ser cumplidas por todas las entidades a los fines de calcular la base imponible correspondiente. En el Anexo C de este trabajo se incluye la parte pertinente de esta resolución.

La resolución 01/2013 también incluye un esquema de atribución y liquidación que deben aplicar todas las entidades. Este esquema de atribución y liquidación se incluye en el Anexo D de este trabajo.

3.5 Sumatoria y determinación de los coeficientes de distribución

Respecto a la determinación del coeficiente de distribución, cabe aclarar que las entidades financieras determinarán un coeficiente para cada jurisdicción por cada anticipo mensual.

El cálculo de la sumatoria es al solo efecto de obtener la base imponible atribuible a cada Fisco y comprende únicamente los conceptos expresamente mencionados por el artículo 8° del Convenio Multilateral.

Debido a que la normativa hace mención a algunos términos técnicos, resulta importante aclarar algunos conceptos propios de la actividad financiera.

Los **intereses pasivos** son los que abona el banco por la captación de dinero de los ahorristas, en todas sus formas: caja de ahorros, plazos fijos, etc.

Las **actualizaciones pasivas**, es una forma técnica destinada a compensar a los ahorristas, de la desvalorización de la moneda, que es muy utilizada en nuestro país en épocas de alta inflación. La ley de Convertibilidad, vigente en la Argentina hasta principios del 2002, prohibió todo tipo de actualizaciones.

Los **intereses activos**, son los que cobran los bancos en sus operaciones de crédito y son de varios tipos: descuentos de documentos, descubierto en cuentas corrientes y préstamos en general.

Cada jurisdicción grava sobre la proporción que le corresponde, en función de la referida sumatoria (positivos mas negativos). De esta manera se elimina la posibilidad de bases negativas para las jurisdicciones que tengan mas captación de depósitos que masa crediticia, poniendo en pie de igualdad ambos aspectos de la actividad.

En esta distribución solo participan las jurisdicciones en las que la entidad posea sucursal o filial, así lo establece el artículo 8° del Convenio Multilateral.

La norma aclara además que las operaciones realizadas en las jurisdicciones donde no existan casas o filiales serán distribuidas en su totalidad a la jurisdicción en la que la operación hubiese tenido lugar.

En el Anexo E de este trabajo se transcribe un caso concreto resuelto por la Comisión Arbitral en relación a la sumatoria para la determinación de la base imponible de las entidades financieras.

3.6 Ejercitación práctica

El siguiente caso ha sido tomado de Celdeiro (2013). El mismo ha sido modificado con el objeto de adaptarlo a la jurisdicción Mendoza.

- El Banco GHF S.A. tiene su casa central y oficina comercial en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Posee una sucursal habilitada en la provincia de Mendoza.
- Producto de sus operaciones, correspondiente al mes de enero de 2008, se cuenta con la siguiente información:

Oficina de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires	
Ingresos y servicios financieros en moneda nacional	\$ 80.000
Ingresos y servicios financieros en moneda extranjera	\$ 50.000
Utilidades diversas (venta de bienes de uso)	\$ 15.000
Egresos financieros en pesos (incluye \$ 5.000 correspondiente al régimen de garantía de depósitos)	\$ 35.000
Egresos financieros en moneda extranjera	\$ 40.000

Oficina de la Provincia de Mendoza	
Ingresos y servicios financieros en moneda nacional	\$ 60.000
Ingresos y servicios financieros en moneda extranjera	\$ 30.000
Utilidades diversas (venta de bienes de uso)	\$ 5.000
Egresos financieros en pesos	\$ 10.000
Egresos financieros en moneda extranjera	\$ 8.000

Solución: Determinación de la base imponible para la liquidación del impuesto a los ingresos brutos.

Antes de realizar la asignación de la base imponible a cada jurisdicción, conforme al artículo 8° del Convenio Multilateral, resulta conveniente analizar cada uno de los ítems informados a los efectos de determinar qué importes quedarán comprendidos como ingresos y egresos computables.

Dentro de las utilidades diversas se incluyen dos conceptos que no resultan computables como ingreso:

- Resultados por venta de bienes de uso (\$ 15.000 y \$ 5.000 respectivamente)³
- Las provisiones aplicadas y desafectadas⁴

Asimismo, los \$ 5.000 del régimen de garantía de depósitos incluidos en los ítems egresos financieros en pesos, no se computan para la determinación de las proporciones atribuibles a cada jurisdicción.⁵

Distribución:

Determinación de ingresos	
Total de ingresos computables correspondiente a CABA (80.000+50.000)	\$ 130.000
Total de ingresos computables correspondiente a Mendoza (60.000+30.000)	\$ 90.000
Total de ingresos computables	\$ 220.000

Determinación de egresos	
Total de egresos computables correspondientes a la CABA (35.000-5000+40.000)	\$ 70.000
Total de egresos computables correspondientes a Mendoza (10.000+8.000)	\$ 18.000
Total de egresos computables	\$ 88.000

Sumatoria de ingresos y egresos computables	
Ciudad Autónoma de Buenos Aires (130.000+70.000)	\$ 200.000
Provincia de Mendoza (90.000+18.000)	\$ 108.000
Total	\$ 308.000

Coficiente para cada jurisdicción	
Ciudad Autónoma de Buenos Aires (200.000/308.000)	0,6494
Provincia de Mendoza (108.000/308.000)	0,3506

La base imponible a asignar asciende a \$ 132.000 (\$ 220.000-\$ 88.000).

Base Imponible correspondiente a cada jurisdicción:

- Ciudad Autónoma de Buenos Aires = \$ 132.000 x 0,6494 = \$ 85.720,80

³ R.G. Comisión Arbitral 1/2013, artículo 34°, punto 1.

⁴ R.G. Comisión Arbitral 1/2013, artículo 34°, punto 4.

⁵ R.G. Comisión Arbitral 1/2013, artículo 34°, punto 5.

“Convenio Multilateral”: Análisis de regímenes especiales sobre las actividades, primaria, de transporte y de entidades financieras, vigentes durante los años 2012 y 2013, en la provincia de Mendoza.

- Provincia de Mendoza = \$ 132.000 x 0,3506 = \$ 46.279,20

CONCLUSIONES

Como fue planteado en el principio de este trabajo de investigación, el propósito del mismo fue realizar un análisis profundo de tres regímenes especiales de atribución de base imponible, para la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos, con el objetivo de concluir en qué medida se puede mejorar la disponibilidad de herramientas para la interpretación y resolución de situaciones que se pueden presentar a la hora de aplicar el Convenio Multilateral.

Debido al cambio constante en el ámbito económico, lo que produce modificaciones en las actividades existentes y aparición de nuevas actividades, no es posible dar una conclusión definitiva sobre el tema, pero se considera de mucha utilidad poder mencionar aspectos positivos y negativos sobre el Convenio Multilateral y ofrecer algunas sugerencias para mejorar la forma de interpretar el mismo, disminuyendo de esta manera conflictos entre los contribuyentes y el fisco, y de los fiscos entre sí.

De acuerdo al análisis del Convenio Multilateral en general y, con mayor profundidad, de los regímenes especiales sobre actividad primaria, empresas de transporte y entidades financieras, se pueden mencionar aspectos positivos y negativos del mismo.

Un aspecto positivo es que evita la múltiple imposición, fundamento principal de su existencia, ya que establece los parámetros necesarios para la atribución de la base imponible a cada jurisdicción donde el contribuyente realice actividades. De esta manera, cada contribuyente, deberá pagar el impuesto sobre los ingresos brutos de acuerdo a la base así atribuida y no tributar en cada jurisdicción sobre el total de ingresos por él obtenidos. El pago del tributo se realiza de acuerdo a la legislación local vigente.

Otro aspecto positivo es que busca evitar conflictos entre las distintas jurisdicciones, donde un contribuyente realice sus actividades, en cuanto trata de establecer cuanto le corresponde, de base imponible, a cada una de ellas.

Continuando con los aspectos positivos, en el caso de la actividad primaria, el convenio busca proteger esta actividad ya que en este caso establece que no se debe tributar por el solo despacho fuera de la jurisdicción, si no recién cuando se concrete su venta fuera de la misma. En este sentido también protege a la jurisdicción productora ya que si bien la venta se produce fuera de esta jurisdicción, una buena parte de la base imponible se le atribuye a la misma.

En el caso de empresas de transporte, un aspecto positivo, es que el convenio es claro al determinar que la base imponible se atribuye íntegramente a la jurisdicción de origen del viaje, y que este régimen se aplica solo a “empresas” de transporte.

Finalizando con los aspectos positivos, en el caso del régimen especial sobre entidades financieras, el convenio establece que la atribución de la base imponible, entre las jurisdicciones

donde las mismas posean sucursales o filiales habilitadas, se realiza por diferencia entre cuentas de ingresos y egresos. Esta forma de cálculo evita bases imposables negativas en aquellas jurisdicciones en las que la entidad financiera posea mayor captación de fondos, intereses pasivos, que masa crediticia, intereses activos. Por lo tanto, si no se determinase en forma consolidada, una entidad que capte fondos a través de una sucursal y luego los preste por medio de otra ubicada en una distinta jurisdicción, se generaría, en la primera de ellas, una base imponible negativa que no podía ser compensada con la determinada para la segunda de las jurisdicciones. De esta manera resultaría para el conjunto de la entidad un impuesto mayor que el que hubiere surgido de la base imponible consolidada, discriminándose a favor de aquellas entidades que desarrollen actividad en una única jurisdicción.

Existen aspectos negativos a la hora de aplicar el convenio. Entre estos se pueden mencionar la constante evolución de los negocios lo que genera constantemente, situaciones no previstas por las distintas normativas que regulan dicho convenio.

Como consecuencia de lo mencionado en el párrafo anterior, se han dado, a lo largo de la historia del convenio, innumerable cantidad de casos controversiales. Estos casos han llegado a instancias judiciales ocasionando grandes gastos judiciales a los fiscos así como perdidas financieras en el sentido de cobrar lo que les corresponde mucho tiempo después de lo debido.

Otro aspecto negativo es la falta de elementos necesarios para poder interpretar de manera correcta la situación del contribuyente frente al fisco y resolver situaciones ambiguas que se puedan presentar.

Existen situaciones que contribuyen con estos aspectos negativos. En el caso de la actividad primaria donde se dan gran cantidad de situaciones que pueden generar conflicto entre distintas jurisdicciones, como el caso de que exista mas de una jurisdicción productora o las distintas interpretaciones que estas les dan al concepto de productos “en bruto, elaborados o semielaborados”.

En el caso de empresas de transporte existen controversias y reclamos de jurisdicciones que, a pesar de no ser origen del viaje, entienden que en ciertas actividades, por el hecho de que se deben realizar gastos, por parte del contribuyente, en esa jurisdicción para el desarrollo de la misma, tienen el derecho a la atribución de una parte de la base imponible como en el caso de los gasoductos.

En el caso de entidades financieras, existen cuentas que por su naturaleza deberían ser atribuidas a todas las jurisdicciones en las que se posea sucursal y que por razones de centralización de operaciones se imputan a la casa central, distorsionando la actividad realizada en cada jurisdicción.

Por último se establecen algunas sugerencias que podrían ayudar a la mejor aplicación de las normas del Convenio Multilateral.

Sería una buena práctica contar, dentro del ámbito de la Comisión Arbitral, con una oficina física y virtual que sirva de consulta a contribuyentes, profesionales e investigadores para una mejor

interpretación y resolución de distintas situaciones que se presentan como poco claras dentro del convenio.

Otra sugerencia sería que la legislación se anticipe a los cambios económicos. De esta manera se podrían reducir los casos controversiales o resolverse antes de llegar a etapas judiciales evitando gastos al Estado y a los contribuyentes. En este sentido podría formarse un área que tenga como objetivo analizar los cambios económicos y plasmarlos en cambios legislativos a estos efectos.

Para finalizar, y siguiendo con lo expuesto en el párrafo anterior, se podría utilizar la opinión doctrinaria actual sobre el tema y la jurisprudencia para formar distintas normas que faciliten la interpretación y resolución de los casos incluidos en el Convenio Multilateral.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

ALTHABE, M., SANELLI A P., “*El Convenio Multilateral, análisis teórico y aplicación práctica*”, (La Ley, Buenos Aires, 2001), 209 págs.

ARGENTINA, Resoluciones de la Comisión Arbitral, en <http://www.ca.gov.ar/comarb/index.html>, (julio 2013).

ARGENTINA, Resoluciones de la Comisión Plenaria, en <http://www.ca.gov.ar/comarb/index.html>, (julio 2013).

BULIT GOÑI, ENRIQUE, “*Convenio Multilateral: Derecho Fiscal*”, (Depalma, Buenos Aires, 1992), 443 págs.

CELDEIRO, Ernesto Carlos, “*Convenio Multilateral, impuestos internos, Monotributo, explicados y comentado 5º ed.*”, (Errepar, Buenos Aires, 2013), 136 págs.

CHICOLINO, Ricardo M., FERNANDEZ, Oscar A., “*El Convenio Multilateral, 3º ed.*”, (Osmar Buyatti, Buenos Aires, 2005), 176 págs.

Convenio Multilateral en <http://www.ca.gov.ar/comarb/index.html> (julio 2013)

DALMASIO, A. R. Y OTROS, “*Impuesto sobre los ingresos brutos y Convenio Multilateral, Análisis integral*”, 1º ed., (Tesis, Buenos Aires, 1987), 213 págs.

Entidades financieras sujetas al régimen de la ley 21526 y concordantes. CM: 8 Errepar online en [http://eol.errepar.com/sitios/eolgestion/_layouts/DocumentoErrepar.aspx?id=/sitios/eolgestion/Doctrina/20110807085214910.docx&DefaultItemOpen=0&Source=javascript:this.close\(\);&DefaultItemOpen=1&consulta=%20&TipoDeContenido=Doctrina y Práctica&masinfo=&ubicacion=1](http://eol.errepar.com/sitios/eolgestion/_layouts/DocumentoErrepar.aspx?id=/sitios/eolgestion/Doctrina/20110807085214910.docx&DefaultItemOpen=0&Source=javascript:this.close();&DefaultItemOpen=1&consulta=%20&TipoDeContenido=Doctrina y Práctica&masinfo=&ubicacion=1) (noviembre 2012)

Jornadas de fiscalización de entidades financieras, Dirección General de Rentas Mendoza (2008).

“Convenio Multilateral”: Análisis de regímenes especiales sobre las actividades, primaria, de transporte y de entidades financieras, vigentes durante los años 2012 y 2013, en la provincia de Mendoza.

Ley 21.526 en <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/16071/texact.htm>
(julio 2013)

SERRA, Juan Carlos, *“Convenio Multilateral – Análisis integral”*, (Osmar Buyatti, Buenos Aires, 2007), 301 págs.

STERNBERG, Alfredo Ricardo, *“Derecho y procedimiento tributario, 2º ed.”*, (Errepar, Buenos Aires, 2010), 336 págs.

ANEXOS

ANEXO A

RESOLUCIÓN N° 59/2005 (C.A.)

Visto el expediente C.M. N° 442/2004 PRODUCTORA ALIMENTARIA c/PROVINCIA DE SALTA, por el que la empresa de referencia acciona ante la fiscalización realizada por la Provincia de Salta por los períodos 7 a 12/2001, 1/2002, 4 a 12/02, 1 a 5 /03, y

CONSIDERANDO:

Que la impugnación ante la Comisión Arbitral se refiere al expediente local N° 22275548/03, Requerimiento de Inspección N° 1701/02 y Resolución del 25/1/2004 del Subjefe del Programa Revisión y Recursos de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta.

Que la actividad de la empresa es la elaboración de jugos y fundamentalmente de vinos en la bodega que posee en la Provincia de Mendoza, desde donde realiza ventas, entre otras, a la Jurisdicción de Salta; cuenta con una planta industrial para la elaboración de jugos y gaseosas en la Ciudad de Santa Fe, posee otra planta propia en Roque Sáenz Peña, Provincia del Chaco y alquila una planta con el mismo fin en la Provincia de Misiones.

Que respecto a la aplicación del Convenio Multilateral, la empresa se agravia de lo actuado por el Fisco manifestando lo siguiente:

La Dirección General de Rentas debió haber aplicado el artículo 13 que, en el caso de la industria vitivinícola y azucarera cuando los productos sean despachados por el propio productor para su venta fuera de la Jurisdicción productora, establece que el monto imponible para la jurisdicción de origen será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y lugar de expedición, o el 85% del precio obtenido. Por lo tanto, las Jurisdicciones en las cuales se comercialice esa mercadería, por ejemplo Salta, sólo podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido precio de plaza con arreglo al Régimen General del artículo 2°.

También el Fisco ha aplicado mal el Convenio en lo concerniente a los gastos de transporte y en la desestimación que realiza, sin fundamento alguno, de las operaciones realizadas en el mes de junio de 2001 a través de la empresa mandataria Envasadores Unidos SA.

La Dirección de Rentas de la Provincia de Salta ha atribuido a dicha Provincia la totalidad de los ingresos por ventas efectuadas en la Jurisdicción de Salta sin determinar coeficiente alguno, en violación a los artículos 1° a 4° del Convenio Multilateral.

Que el Fisco, por su parte, manifiesta como primera cuestión que no existe caso concreto por lo que la acción interpuesta resulta improcedente porque no existe resolución determinativa.

Que además, hace la aclaración de que la empresa al requerírsele la información no se encontraba inscripta, aunque ella misma asevera realizar operaciones con la Jurisdicción, por lo que tuvo que ser inscripta de oficio por el ente recaudador.

Que respecto a las cuestiones de fondo, la Provincia plantea que:

El Régimen Especial del artículo 13 del Convenio Multilateral se aplicaría solamente a la industria vitivinícola siempre que el ingreso de la mercadería a la Provincia se realice sin facturar. Pero de acuerdo a la información relevada por funcionarios de la Dirección General de Rentas en los Puestos de Control Fiscal, la mercadería ingresa facturada tal como lo indica la documentación aportada oportunamente al expediente, por lo que respecto a dichas ventas y las correspondientes a las bebidas sin alcohol que la firma realiza en esa Jurisdicción es de aplicación el artículo 2º del Convenio Multilateral, correspondiendo realizar la atribución directa de las ventas realizadas en la Provincia de Salta.

Con la fecha de inicio de la actividad considerada por la Dirección -julio 2001-, surge de la valoración de la información aportada por el contribuyente y la relevada por la Dirección toda vez que se constató por facturas y registros de compras de los adquirentes, que la información sobre ventas denunciadas por el período 6/01 no respondía a ventas realizadas por la Productora Alimentaria SRL sino por la firma Envasadores Unidos S.A.

Productora Alimentaria SRL remitió un convenio de Representación Comercial, el cual establecía que la operatoria con Envasadores Unidos S.A. fue pactada sin liquidación de comisión alguna al sólo efecto de que la misma pudiera operar hasta el momento de obtener la habilitación respectiva. En consecuencia, la pretensión de la firma que se tome una fecha de inicio de la actividad distinta a la fijada por la Dirección General de Rentas, considerando a tal fin las operaciones realizadas por Envasadores Unidos S.A. como mandataria o comisionista y que se aplique una normativa distinta a la prevista para la determinación de las obligaciones de los años 2001, 2002 y 2003, resulta injustificada e improcedente.

Que puesta esta Comisión al análisis del tema, se observa que previo a entrar en la cuestión de fondo debe resolverse si se está en presencia de las formalidades que exige el caso concreto que habilita la intervención de los Organismos del Convenio.

Que a este respecto, si bien la Jurisdicción manifiesta que no existe Resolución Determinativa, el Código local convierte lo que sería un traslado de vista en una Resolución Determinativa. Así, los artículos pertinentes establecen que: a. (Art. 33) “Practicada la determinación de oficio de la obligación fiscal mediante la correspondiente acta de deuda por funcionario o inspector de la Dirección, el contribuyente o responsable tendrá derecho de manifestar su disconformidad o impugnación, total o parcial, respecto de la misma, mediante escrito fundado, y dentro de los 15 (quince) días de la notificación que se le efectúe. Deberá también acompañarse toda la prueba documental que estuviere en poder del impugnante y ofrecer la prueba de que intente

valerse”; b. (Art. 34) “Si en el plazo previsto en el artículo anterior se omitiera manifestar disconformidad o impugnación, o no se depositara la suma intimada acreditándolo ante la Dirección, la determinación quedará consentida sin necesidad de dictar resolución alguna, dando lugar al otorgamiento del título a que se refiere el artículo 70 y a la ejecución pertinente”.

Que si bien el procedimiento administrativo local establece que contra el acta de deuda, existe la posibilidad de impugnación y ofrecimiento de pruebas, el dictado de una Resolución Determinativa queda sujeto a la presentación de un descargo por parte del contribuyente que, de no efectuarse, convierte a la liquidación en determinación de oficio.

Que en consecuencia, el hecho que el contribuyente se haya presentado ante la Comisión Arbitral en dicha instancia se encuadra dentro del artículo 17 de la Ordenanza Procesal, ya que el acto al haberse transformado en este caso en Resolución Determinativa adquiere los mismos efectos que ésta, toda vez que la deuda que se reclama puede ser ejecutada por vía de apremio.

Que por lo expuesto, desde el punto de vista procesal la acción resulta procedente porque el procedimiento local establece dos vías para llegar al dictado de la Resolución Determinativa, con o sin la impugnación a la vista y ambas, en el caso, resultan válidas por lo que se configuran los supuestos del artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral.

Que en cuanto al análisis de la cuestión de fondo cabe aclarar que el contribuyente no se encontraba inscripto como tal en la Provincia de Salta aunque no niega que haya realizado actividad en esa Jurisdicción. Asimismo, de los pocos elementos que surgen de la documentación agregada en autos resulta que la empresa Envasadores Unidos S.A. actúa por cuenta y orden de Productora Alimentaria SRL (fs 43, 44, 45).

Que la empresa no agrega documentación alguna que certifique que los productos salían sin vender de la Provincia de Mendoza, sino que por el contrario, un planteo por ella formulado respecto a que ha probado la realización de gastos de transporte en la Provincia de Salta, da pie para pensar que los mismos salían vendidos de dicha Jurisdicción, caso en el cual no es aplicable el artículo 13 sino el artículo 2º del Convenio Multilateral.

Que por otra parte, la fecha de inicio de actividad es la realizada a partir de las operaciones llevadas a cabo por Envasadores Unidos S.A. que obraba por cuenta y orden, es decir como si fuera el propio contribuyente.

Que en función de lo expuesto, cabe reiterar la ausencia de elementos probatorios que avalen las afirmaciones de la empresa.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18/08/77)

RESUELVE:

ARTÍCULO 1º)- No hacer lugar a la acción planteada en el Expediente C.M. Nº 442/2004 por la empresa PRODUCTORA ALIMENTARIA SRL contra la determinación impositiva efectuada por la Provincia de Salta por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos 7 a 12/2001, 1/2002, 4 a 12/02, 1 a 5/03, por los motivos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º)- Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

ANEXO B

RESOLUCIÓN N° 08/2003 (C.A.)

VISTO:

El Expediente CM N° 292/2001 por el que la Empresa MARUBA S.C.A. acciona contra la Resolución Determinativa N° 5/01 de la Dirección de Rentas de la Provincia de Tierra del Fuego, y

CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los recaudos requeridos por la norma que rige la materia para que la acción resulte procedente.

Que la actividad principal de la empresa es el transporte de cargas por vía marítima en su condición de armador en buques de su propiedad y/o chateados para ese fin, entre diferentes puertos del país, desarrollando asimismo otros servicios complementarios a su actividad de transporte de cargas.

Que conforme a ello resulta comprendida en las disposiciones del Convenio Multilateral a los efectos de la distribución de los ingresos obtenidos por el desarrollo de sus actividades.

Que la determinación de ingresos imposables comprende el período que abarca desde el mes de mayo de 1999 al mes de febrero de 2001, habiéndose requerido con anterioridad la inscripción como sujeto responsable del pago del gravamen del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, produciéndose ésta a partir del mes de septiembre de 1999.

Que de conformidad a informaciones obtenidas por el Fisco que practica la inspección, el inicio de actividades en su jurisdicción se produce a partir del año 1992 y como tal ante acciones de fiscalización, la firma se avino a la acción del requerimiento y reconoció su responsabilidad fiscal por todos los períodos reclamados hasta el mes de abril de 1999.

Que la recurrente plantea la nulidad de la Resolución Determinativa N° 5/01 puesto que interpreta que la misma se sustentó en el ajuste realizado por el cuerpo de inspección sin fundamento jurídico y sin haberse demostrado ni alegado falsedad de los elementos de prueba aportados por la empresa.

Que entiende también que es incorrecta la atribución de ingresos por el servicio de transporte internacional realizado por la firma Clan S.A., desde el momento que los mismos no constituyen actividad gravada para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Que también cuestiona la aplicación de las normas del Convenio Multilateral en lo que respecta al encuadre de los servicios complementarios del transporte o servicios a la carga, por entender que se trata de una actividad independiente, por lo que los ingresos derivados del ejercicio

de dicha actividad se deben atribuir de conformidad a las disposiciones del artículo 2° en lugar del artículo 9° del Convenio Multilateral, tal como lo considerara la determinación cuestionada.

Que asimismo plantea la nulidad de las sanciones aplicadas por el Fisco y que están relacionadas con los aspectos formales y materiales por las diferencias de impuestos determinadas y la falta de cumplimiento de presentación de sus declaraciones juradas por los períodos que comprende la fiscalización.

Que respecto de la atribución de los ingresos por transporte entre puertos argentinos y del exterior, la firma Maruba S.C.A. opone la no gravabilidad del transporte internacional y su carácter de intermediaria respecto de la firma Clan S.A. por cuya cuenta y orden informa que se realiza el transporte, en tanto la Provincia de Tierra del Fuego en la contestación del traslado corrido manifiesta que la gravabilidad del transporte internacional es una cuestión reservada a la legislación local y ajena a la competencia de la Comisión Arbitral y que ha determinado la obligación tributaria por estos ingresos en cabeza de Maruba S.C.A. en carácter de deudor solidario por cuanto la firma Clan S.A. no se ha inscripto como contribuyente ni ha tributado el gravamen, así como tampoco Maruba S.C.A. ha declarado ingresos por comisiones como hubiese debido de detentar el carácter de intermediaria que invoca respecto de estas operaciones.

Que, teniendo en consideración que la Provincia de Tierra del Fuego ha incorporado a estas actuaciones documentación que testifica el reconocimiento de deuda por parte de la empresa por los ingresos obtenidos por transporte internacional por los períodos que comprende la determinación, esta Comisión considera que se ha tornado abstracto el planteo de la firma sobre la determinación de oficio que se cuestiona y sobre cuya resolución es además incompetente.

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

Que en tal sentido, estos servicios complementarios son considerados por la Ley Nacional de Navegación N° 20094 que en su artículo 271 establece que “el transportador procederá en forma conveniente y apropiada a la carga, manipuleo, estiba, transporte, custodia, cuidado y descarga de la mercadería. Las partes pueden convenir que las operaciones de carga y descarga, salvo en su aspecto de derecho público, sean realizadas por el cargador y destinatario...”, vale decir, que en las

obligaciones asumidas por el transportista se encuentran comprendidas las actividades conexas, carga, manipuleo y otras.

Que en razón de ello, aún cuando se facturen en forma discriminada no significa que la contribuyente ejerza una actividad distinta. Existe en el desarrollo de la actividad una unidad inescindible entre la realización conjunta de ella y la obtención del ingreso final que conforma la base del impuesto, dando lugar al proceso único y económicamente inseparable a que se refiere el artículo 1º, primer párrafo, del Convenio Multilateral.

Que respecto de los agravios planteados sobre la nulidad de la Resolución N° 5/01, en cuanto a la carencia de causa y motivación fundada según lo requiere el Código de Procedimientos de la Provincia y las quejas sobre las sanciones aplicadas, no es ésta la instancia en la que procede su tratamiento y resolución, sino que las mismas deberán plantearse en las instancias administrativas o judiciales de la propia jurisdicción.

Que se ha producido el pertinente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18/08/77)

RESUELVE:

Artículo 1º - Rechazar la presentación realizada por la firma MARAUBA S.C.A. contra la Resolución Determinativa N° 05/01 del Fisco de la Provincia de Tierra del Fuego -Expediente CM N° 292/2001-, por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

Artículo 2º - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

ANEXO C

Resolución general de la Comisión Arbitral 1/2013, artículo 34°, entidades financieras

La Resolución general 01/2013 de la Comisión Arbitral en su artículo 34° establece que: *“A los efectos contemplados en el artículo 8° del Convenio Multilateral, deberán tenerse en cuenta las siguientes especificaciones:*

1) Los “ingresos” a que se refiere el primer párrafo del artículo son la base imponible bruta de cada una de las entidades, constituida por la materia gravada en todas las jurisdicciones en que opera.

2) La “sumatoria”, a los solos fines de la obtención de las proporciones atribuibles a los fiscos, se refiere exclusivamente a lo explícitamente previsto en el texto: “ingresos”, “intereses pasivos” y “actualizaciones”.

Quedan excluidos de la sumatoria a la que se refiere el artículo mencionado y al solo efecto de la obtención de las proporciones atribuibles a los fiscos, los siguientes conceptos:

a) Los resultados que obtengan los contribuyentes comprendidos en la Ley n° 21.526 y modificatorias, que tengan origen en las disposiciones del Banco Central de la República Argentina, cuyo objetivo sea el de regular la capacidad prestable de los mismos.

b) Intereses pasivos por préstamos consolidados por el Banco Central de la República Argentina a las entidades financieras.

c) Ingresos correspondientes a jurisdicciones donde no se tenga casa habilitada por la respectiva autoridad de aplicación.

Por el contrario, deberán incluirse entre los conceptos que integran dicha sumatoria, los siguientes:

a) Los intereses pasivos correspondientes a los depósitos sujetos al régimen de tasa regulada captados en cada jurisdicción.

b) Los intereses compensados por el Banco Central de la República Argentina a las entidades financieras por el mantenimiento de depósitos sujetos al régimen de tasa regulada, asignados en función de la distribución jurisdiccional que surja de acuerdo con lo señalado en el inciso precedente.

c) Las comisiones otorgadas por el Banco Central de la República Argentina a las entidades financieras por la captación de depósitos sujetos al régimen de tasa regulada, distribuidas sobre la base del monto de tales depósitos captados en cada jurisdicción.

d) Las actualizaciones pasivas por depósitos captados en cada jurisdicción y las actualizaciones compensadas por el Banco Central de la República Argentina a las entidades

financieras por dichos depósitos, distribuidas éstas últimas sobre la base de la atribución jurisdiccional que surja de la captación de aquellos.

3. No obstante las exclusiones aludidas en los incisos a) y b) del segundo párrafo del apartado anterior, los conceptos a los que los mismos se refieren deberán considerarse a los fines de la determinación de la base imponible de las entidades, conforme con lo dispuesto por las legislaciones locales.

4. El haber de la Cuenta "Provisiones aplicadas y desafectadas" no constituye ingreso computable, en la medida en que el funcionamiento de dicha cuenta constituya contrapartida de la misma cuenta o de la "Cuenta Provisiones", de acuerdo con las normas fijadas al respecto por el Banco Central de la República Argentina.

5. No se computarán para la determinación de las proporciones atribuibles a las jurisdicciones, los egresos correspondientes al régimen de garantía de depósitos.

6. Los ingresos correspondientes a operaciones realizadas en jurisdicciones en las que las entidades no tuvieran casas o filiales habilitadas - que, según lo dispuesto en el artículo 8° del Convenio Multilateral, deben ser atribuidos en su totalidad a la jurisdicción en que la operación hubiere tenido lugar- tendrán el régimen tributario previsto en cada legislación jurisdiccional, sin perjuicio de las informaciones que pudieran requerirse en la confección de las liquidaciones por Convenio.

7. Todas las liquidaciones deberán efectuarse según el esquema consignado en Apéndice I. Estas liquidaciones deberán conservarse, juntamente con los comprobantes de pago, por el término de ley, y deberán ser exhibidas en oportunidad en que cada fisco interesado las reclame.

ANEXO D

Apéndice artículo 34, planilla de liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos, Convenio Multilateral, artículo 8°.

BANCO: XXX	ANTICIPO MESES.....	AÑO.....		
CONCEPTO	JURISDIC. "A"	JURISDIC. "B"	JURISDIC. "C"	TOTALES
<u>I - INGRESOS</u>				
Intereses	100	200	300	600
Comisiones	50	10	40	100
Actualizaciones	80	40	30	150
Gastos Recuperados	20	30	60	110
Diversas Utilidades Ordinarias	30	10	40	80
Otros Ingresos	20	10	30	60
Subtotal I	300	300	500	1100
<u>II - INTERES PASIVOS</u>				
	80	100	120	300
ACTUALIZACIONES PASIVAS	20	50	80	150
Subtotal II	100	150	200	450
<u>CUENTA REGULARIZACION</u>				
<u>III - MONETARIA</u>				
Cargos	-	-	-	-350
Compensaciones	-	-	-	100
Subtotal III				-250
<u>IV - SUMATORIA</u>				
I + II	400	450	700	1550
<u>V - BASE IMPONIBLE BRUTA TOTAL</u>				
I - II + III				400
<u>VI - BASE IMPONIBLE JURISDICCIONES</u>				
Jurisdicción A = $\frac{400 \times 400}{1550}$	103			-
Jurisdicción B = $\frac{400 \times 450}{1550}$		116		-

“Convenio Multilateral”: Análisis de regímenes especiales sobre las actividades, primaria, de transporte y de entidades financieras, vigentes durante los años 2012 y 2013, en la provincia de Mendoza.

Jurisdicción C = $\frac{400 \times 700}{1550}$			181	—
VII - <u>DEDUCCIONES PARTICULARES DE CADA FISCO</u>	3	6	11	—
VIII - <u>BASE IMPONIBLE NETA</u>				
VI - VII	100	110	170	—
IX - <u>ALICUOTA</u>	0,04	0,04	0,04	—
X - <u>IMPUESTO DETERMINADO</u>	4	4,4	6,8	15,2

ANEXO E

RESOLUCIÓN N° 13/2009 (C.A.)

VISTO:

El Expediente C.M. N° 609/06 en el que BANK BOSTON N.A. promueve la acción prevista por el art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral contra la Resolución N° 184/2006 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Entre Ríos, y

CONSIDERANDO:

Que la acción ha sido interpuesta cumplimentando los requisitos pertinentes previstos en las normas legales y reglamentarias vigentes sobre el particular, motivo por el cual corresponde su tratamiento.

Que en su escrito de presentación el Banco expresa lo siguiente:

La determinación comprende ajustes a la sumatoria establecida por el art. 8° del Convenio Multilateral y a las bases imponibles de la jurisdicción Entre Ríos, aunque el conflicto se limita a los primeros. Analiza a continuación cada cuenta en particular que la Provincia excluyó de la sumatoria y explica su funcionamiento:

a) Diferencias de cotización por financiaciones. Dice el Bank Boston que para la Provincia no corresponde incluirlas en la sumatoria ya que a su criterio, no son intereses ni actualizaciones pasivas.

Para el accionante, las actualizaciones pasivas del art. 8° del Convenio Multilateral representan reajustes de capital que implican una desvalorización de la moneda local; destaca que la normativa no establece distinciones en cuanto al tipo, modalidad o forma que asume la actualización, los índices o módulos, etc. por lo que no es válido efectuar distinción; señala además que para el BCRA, las diferencias de cambio son actualizaciones. Da diversos fundamentos técnicos y concluye que su postura es receptada por la Resolución General N° 93/2003 de la Comisión Arbitral que margina a las diferencias de cambio a los fines del coeficiente unificado para los contribuyentes del Régimen General pero no lo extiende a los del Régimen Especial del art. 8° del Convenio Multilateral.

En conclusión, las diferencias de cambio derivadas de financiaciones del exterior son actualizaciones en el contexto del Convenio Multilateral y por lo tanto computables a los fines de la distribución de la base imponible, debiendo imputarse a la sede central ubicada en Ciudad de Buenos Aires que es donde se desarrolla íntegramente la actividad inherente a tales financiaciones.

b) Intereses de financiación del exterior. Dice la entidad que la determinación los ha excluido de la sumatoria, excediendo la letra del art. 8° del Convenio Multilateral el cual alude a los intereses y actualizaciones pasivos, sin discriminar si la carga financiera pasiva proviene de depósitos, de financiaciones u otras modalidades crediticias.

La exclusión de tales intereses de la sumatoria implica indirectamente su atribución en función a la porción de actividad remanente de la entidad, que no es el principio rector del Convenio Multilateral y que por el contrario requiere computar la totalidad de ingresos, carga pasiva en el caso de entidades financieras. No incluirlos en la sumatoria es desnaturalizar el mecanismo de distribución. Alude al principio del art. 27 del Convenio Multilateral y concluye diciendo que la atribución de intereses corresponde a la casa central ubicada en Ciudad de Buenos Aires.

c) El tratamiento de los intereses y comisiones por operaciones de comercio exterior merece la misma réplica vertida en los párrafos anteriores. Los sectores y centros de costo vinculados a la operatoria se encuentran en Ciudad de Buenos Aires. Analiza los servicios y productos centralizados y descentralizados y concluye que estos intereses deben atribuirse a la jurisdicción mencionada porque se relacionan con funciones allí cumplidas.

d) Los intereses a recibir por compensación del Gobierno Nacional reciben el mismo tratamiento. Sobre el punto, relacionado con lo dispuesto por el Decreto N° 905/2002 (PEN) es evidente que la actividad desplegada por el Bank Boston ha sido físicamente cumplida en el ámbito de la sede central.

e) Resultado reintegro de pesificación de la Comunicación-A 4043. Dicha comunicación trata sobre los reintegros que hace el BCRA a las entidades por los saldos de las cuentas corrientes en moneda extranjera, no alcanzadas por la conversión a pesos, así como de otros saldos. Ese reintegro fue liquidado mediante acreditación de la deuda en las cuentas corrientes que las entidades tienen abiertas en el BCRA. La totalidad de la actividad realizada con relación a la percepción del reintegro se cumple íntegramente en el ámbito de la sede central.

f) Primas de pases pasivos. La Dirección General de Rentas ha sostenido que las primas abonadas no pueden ser incluidas en el concepto intereses y actualizaciones pasivos.

El banco entiende que las primas de pases integran la categoría normativa de intereses y actualizaciones pasivos, que es una operación de financiación pasiva, tanto desde el punto de vista regulatorio, fiscal y por aplicación del principio de consideración económica.

La operación de pase es una típica operación a corto plazo, con títulos de crédito o títulos valores o moneda extranjera, que reúne en sí dos negocios, uno de compra al contado y otro de venta a plazo, realizados simultáneamente, entre las mismas personas. El objetivo de este procedimiento es obtener financiamiento, en donde el precio denominado en la jerga como "prima" es entendido como el interés financiero calculado desde el momento de concertación y entrega del dinero hasta la devolución del mismo. Explica que, quien compra contado y vende futuro está otorgando un préstamo (pase activo) y quien vende contado y compra a futuro está tomando un préstamo (pase pasivo), como es el caso de estas operaciones.

Concluye que las primas de pases pasivos constituyen "intereses pasivos" en el contexto del Convenio Multilateral, debiendo los mismos atribuirse a la jurisdicción en la cual se llevan a cabo las funciones vinculadas a la contratación de este tipo de operaciones, que es la Ciudad de Buenos Aires.

g) Primas por compra a término de moneda extranjera: para la Dirección General de Rentas no es posible asimilar las primas a los intereses o diferencias de cambio y deducirlas como interés pasivo; es decir, no constituyen intereses ni actualizaciones pasivas, y corresponde excluirlas de la determinación del impuesto.

Disiente la entidad con esa postura. Dice que la prima abonada en operaciones a término se va a encontrar determinada por la tasa de interés a devengarse durante el período que media hasta el vencimiento del contrato y la expectativa de mercado de diferencia de cotización de las monedas en dicho lapso, razón por la cual independientemente de la terminología empleada, la misma refleja en esencia un interés pasivo más una diferencia de cotización sobre una posición pasiva, y por lo tanto deducible de la base imponible del impuesto, sea bajo el concepto de intereses deducibles, sea bajo el concepto de diferencias de cambio integrado a la carga financiera pasiva.

Constituyen pues intereses pasivos en el contexto del Convenio Multilateral, debiendo los mismos atribuirse a la jurisdicción en la cual se llevan a cabo las funciones vinculadas a la contratación de este tipo de operaciones, esto es la Ciudad de Buenos Aires.

h) Intereses por disponibilidades. Sobre este punto reitera las consideraciones desarrolladas anteriormente, aunque destaca que la resolución omite la motivación que llevara a la Dirección General de Rentas a excluir de la sumatoria a tales intereses. Por el contrario, los mismos se originan en colocaciones en el exterior, cuya causa eficiente está constituida por funciones de administración financiera centralizada realizada desde la casa central, en cumplimiento de disposiciones emanadas del BCRA.

Por último, pide la aplicación del Protocolo Adicional, acompaña documental, ofrece pericial contable, hace reserva del caso federal y en definitiva, solicita que se haga lugar a su planteo.

Que en respuesta al traslado corrido, el Fisco de Entre Ríos dice que los ingresos a los que se refiere el artículo 8º del Convenio, son la base imponible bruta de cada una de las entidades, constituida por la materia gravada en todas las jurisdicciones en que opera.

Que la sumatoria, a los solos fines de la obtención de las proporciones atribuibles a los fiscos, se refiere a lo explícitamente previsto en el texto: "ingresos", "intereses pasivos" y "actualizaciones".

Que así quedan excluidos de la sumatoria, y sólo al efecto de la obtención de las proporciones atribuibles a los fiscos, los siguientes conceptos: a) los resultados que obtengan los contribuyentes comprendidos en la Ley N° 21.526 y modificatorias, que tengan origen en las disposiciones del Banco Central de la República Argentina cuyo objetivo sea regular la capacidad prestable de los mismos; b) intereses pasivos por préstamos consolidados por el Banco Central a las

entidades financieras; c) ingresos correspondientes a jurisdicciones donde no se tenga casa habilitada por la respectiva autoridad de aplicación.

Que establecido el marco normativo aplicable al caso, realiza las siguientes consideraciones de cada uno de los ajustes practicados:

a) Si bien las Diferencias de Cotización por Financiaciones del Exterior tienen su origen en la diferente cotización de la moneda a diferentes fechas en el mercado cambiario, la realidad económica indica que no pueden asimilarse al caso de una actualización de las previstas en el artículo 8° de Convenio Multilateral, ya que éstas últimas tienen su origen en los precios de la economía local y la desvalorización de la moneda local.

b) En cuanto a los Intereses de Financiación del Exterior y los Ajustes por Intereses y Comisiones por Operaciones de Comercio Exterior, cabe responder que si bien los fondos son recibidos en primera instancia por la Casa Central, y también desde allí se realizan los desembolsos al exterior, no resulta lógico atribuirlos al lugar de radicación geográfica de la misma sólo por el hecho de que la operatoria se concierte de tal forma, ya que claramente es imposible realizarla de otra manera.

Para el caso, se debe tener presente que la actividad de las entidades financieras se desarrolla básicamente captando depósitos del público y otorgando créditos con tales fondos. Asimismo, toman líneas de crédito tanto de entidades del país como del exterior, incluyendo en éstas últimas sus casas matrices, otros organismos financieros multilaterales u otros bancos fuera del país. A su vez, algunas líneas de crédito tienen un propósito específico (por ejemplo, importación de bienes de capital) y otras se utilizan para financiar la actividad del banco en general. La atribución de materia gravada realizada por la entidad, vinculando dichos egresos con el ingreso original no refleja estas particularidades.

Si los fondos son captados en el exterior, no corresponde atribuirlos a ninguna jurisdicción en particular ya que no provienen de intereses por depósitos captados en un lugar geográfico determinado del país. Por lo tanto, al no pertenecer los intereses de este tipo de operaciones a ninguna jurisdicción en particular, por tratarse de préstamos tomados fuera de la República, no corresponde atribuirlos a ninguna jurisdicción sino a la totalidad de la operatoria del banco, ya que con dichos capitales se financian todas las jurisdicciones.

c) En cuanto a los Intereses por Compensación a recibir del Gobierno Nacional, cabe mencionar que la causa de la compensación es la pesificación de los activos y pasivos originarios de todas las sucursales. Si bien se señala que estas operaciones se encuentran centralizadas por la entidad, no se ha informado las jurisdicciones donde se ubican los clientes, información de relevancia a fin de atribuir apropiadamente los ingresos a la jurisdicción que corresponda. En tal sentido, se excluyó estos conceptos por no poder apropiarlos correctamente a cada sucursal y considerar que no resulta acorde a la realidad atribuirlos a la Casa Central.

d) El Resultado Reintegro de Pesificación Comunicación-A 4043 tiene su origen en cuentas cuyos ingresos corresponde excluir de la sumatoria por tratarse de intereses por disponibilidades y cuyas normas proceden del Banco Central, por lo que corresponde que este ingreso adicional sea excluido de la sumatoria.

e) Las Primas de Pases Pasivos y Primas por Compra a término de Moneda Extranjera fueron excluidas de la sumatoria porque no son intereses ni actualizaciones pasivas, ya que las primas abonadas constituyen el precio habitualmente abonado por operaciones de cobertura. En lo que refiere a los intereses por disponibilidades, son obtenidos por mantener ciertos fondos indisponibles, y se deben a regulaciones emanadas del Banco Central para regular la capacidad prestable, siendo excluidos de la sumatoria por el artículo 1º de la Resolución General N° 29/86 de la Comisión Arbitral.

Que en definitiva, debe recordarse que al tratarse de un Régimen Especial, se ha querido considerar justamente las características especiales y de esta forma lograr una aproximación a la realidad de la actividad desarrollada en cada una de las jurisdicciones, tratando de ser lo más justo posible en la distribución de la materia gravada.

Que los ingresos que se distribuyen son los originados, motivados u ocasionados por el ejercicio de una actividad interjurisdiccional. En otros términos, son aquéllos que tienen una relación directa con la actividad que se desarrolla en la Provincia, sin importar el lugar de contratación o pago del servicio, solución que se compadece con el principio de la realidad económica del artículo 27 del Convenio Multilateral.

Que en cuanto a la aplicación del Protocolo Adicional que plantea, no se dan los requisitos para su procedencia, por lo que corresponde su rechazo sin más trámite.

Que puesta al análisis del tema, esta Comisión observa que el artículo 8º del Convenio prevé en el caso de las entidades financieras, que los Fiscos podrán gravar la parte de ingresos que les corresponda en proporción a la sumatoria de los “ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivas” de cada jurisdicción en que la entidad tuviere casas o filiales habilitadas. A su vez, el artículo 23 del Anexo a la Resolución General N° 1/08 determina que los “ingresos” a que alude el art. 8º del Convenio Multilateral son la base imponible bruta de cada una de las entidades, constituida por la materia gravada en todas las jurisdicciones en que opera.

Que como regla, debe entenderse como ingreso a todas las cuentas -cualquiera sea su tipo- que representen una retribución por la actividad de la entidad, esto es intereses cobrados de cualquier especie, comisiones, cargos por servicios prestados, con la exclusión de los ingresos taxativamente enumerados en el punto 2 del artículo citado del Anexo a la Resolución General (C.A.) N° 1/08.

Que a tales “ingresos” se le deben adicionar los “intereses pasivos” y las “actualizaciones pasivas” de cada jurisdicción. Así lo dice el art. 23 inc. 2) del Anexo a la Resolución General N°

1/2008 cuando menciona que la sumatoria se refiere exclusivamente a lo explícitamente previsto en el texto: “ingresos”, “intereses pasivos” y “actualizaciones”.

Que asimismo, debe tenerse en cuenta esencialmente que el propósito fundamental del Convenio es distribuir materia imponible entre las jurisdicciones donde el contribuyente realiza sus operaciones alcanzadas por el impuesto, por lo que los componentes de ingresos a considerar deben tener relación con la actividad desarrollada en ellas.

Que analizadas las distintas cuentas que fueron objeto del ajuste de la resolución determinativa atacada, se observa que la exclusión de los conceptos que allí se realiza obedece al hecho de que las distintas cuentas involucradas no permiten cuantificar la actividad desarrollada en las distintas jurisdicciones por el contribuyente, la que está medida por los ingresos, intereses y actualizaciones pasivos a que se refiere el artículo 23 citado.

Que en ese orden de ideas, el camino correcto, que evite distorsiones en la atribución de los ingresos para cuantificar la actividad desplegada en cada jurisdicción, es la exclusión de la sumatoria de: los conceptos expresamente previstos en el artículo 26, inciso 2 del Anexo de la Resolución General 2/2009 de la Comisión Arbitral (intereses por disponibilidades); aquellos que no representen ingresos, intereses o actualizaciones pasivas, (diferencias de cotización, primas por compra a término de moneda extranjera, primas por pases pasivos); o de los cuales corresponda su atribución en función a la actividad remanente de la entidad (intereses de financiación del exterior, intereses por compensación a recibir del Gobierno Nacional, reintegro de pesificación Comunicación-A 4043).

Que es equivocado el criterio de la accionante de atribuir estos ingresos siempre al lugar de la sede central de la entidad, por la circunstancia de que las proyecciones de los negocios, la detección de la necesidad, gestión o análisis o el centro de la toma de decisiones allí se encuentran. Dicho criterio no atiende a la naturaleza económica de la operación que trasciende a la sede central.

Que en cuanto a la aplicabilidad del Protocolo Adicional, el Bank Boston funda su pedido en criterios discordantes que emergen de la resolución dictada por Entre Ríos y de fiscalizaciones de la Provincia y Ciudad de Buenos Aires que se encuentran en distintas etapas.

Que el art. 2º de la Resolución General Nº 3/2007 de la Comisión Arbitral prevé que el contribuyente, en oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral en los términos del artículo 24 inc. b) acompañe pruebas que demuestren la inducción a error por parte de los Fiscos.

Que el Bank Boston no ha aportado elemento alguno que evidencie que su situación encuadra en alguna de las hipótesis que enumera el mencionado art. 2º. Las interpretaciones, respuestas y en general los actos de los Fiscos que sienten un criterio disímil con el de otro Fisco involucrado o con el del contribuyente, deben ser anteriores al error en que éste incurriera. Expresado en otros términos, el desacierto en la aplicación de una norma por parte del contribuyente debe ser el fruto de una inducción o incitación por parte de alguna de las jurisdicciones involucradas, y por el contrario,

debe entenderse que no resulta aplicable el Protocolo Adicional cuando la errada o dispar aplicación de una norma obedece al propio criterio del contribuyente sin que haya mediado una persuasión por alguno de los Fiscos.

Que el accionante no ha arrimado ninguna prueba de la que surja que la Provincia de Entre Ríos, Buenos Aires o la Ciudad Autónoma hubieran sugerido, instigado o inducido a incluir ciertas cuentas a los fines de la conformación del coeficiente de la manera en que lo hizo, y por el contrario, al efectuar sus defensas el Bank Boston brinda argumentos que son demostrativos de que su modo de obrar respondió a una decisión propia y autónoma, de la cual obviamente, debe hacerse cargo.

Que por tales motivos, no se cumplen los requisitos para la aplicación del Protocolo Adicional.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18.8.77)

RESUELVE:

ARTÍCULO 1º) - Rechazar la acción planteada por BANK BOSTON N.A. contra la Resolución N° 184/2006 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Entre Ríos, por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º) - Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás Jurisdicciones adheridas.

DECLARACION JURADA – Res. 212/99-CD

“El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgredí o afecta derecho de terceros”.


Mendoza, 9 de Agosto del 2013

ALANIZ, CRISTIAN RICARDO

23026

Apellido y Nombre

Nº de Registro


Firma

DECLARACION JURADA – Res. 212/99-CD

“El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgredí o afecta derecho de terceros”.

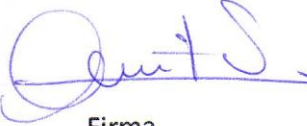
Mendoza, 08 de Agosto del 2013

SEGOVIA, Lourdes Antonia

24537 -

Apellido y Nombre

Nº de Registro


Firma