

Autor: C.P. Claudio Ferullo
Autor: C.P. Ana María Grecchi
Autor: C.P. José María Vitta

Escuela de Contabilidad

PRINCIPALES ASIMETRÍAS EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre los ingresos brutos es un impuesto con características regresivas, antiexportadoras, y afecta sin duda la competitividad de los productores locales. Por tales motivos, con los que acuerda toda la doctrina, ha habido numerosos intentos de eliminarlo, reemplazarlo, morigerar los aspectos distorsivos señalados, pero a los efectos de no afectar el equilibrio fiscal un recurso, debe ser reemplazado por otro y allí radica el dilema.

Si bien la Constitución Nacional previó en la reforma de 1994 un rediseño del sistema rentístico de la República, que debía estar conformado para el año 1996, este mandato no se cumplió. Dentro de esas previsiones subyacía el replanteo o eliminación del impuesto sobre los ingresos brutos. Al haber transcurrido más de diez años desde el plazo que se había fijado, se hace necesario ver en qué medida este impuesto, quizás el más importante del sistema rentístico provincial, puede ser remozado de tal manera que permita reducir los inconvenientes señalados.

En una primera etapa analizamos las principales asimetrías que se presentaban en este impuesto en términos generales. En el presente trabajo, retomando el hilo de lo ya analizado, vemos que cuando este impuesto debe ser soportado por contribuyentes que actúan en más de una jurisdicción, aparecen nuevas dificultades.

Distribución del poder tributario en la República Argentina

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

Dicha regulación se manifiesta de la siguiente forma:

1. un principio general en el art. 121, por el cual *“las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al gobierno federal”*, principio que se ve reforzado en el art. 126, en tanto reitera que las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación, e inmediatamente enumera toda una serie de prohibiciones,
2. define en los art. 4 y 75, inc. 1 y 2 cuales son los poderes tributarios que se le otorgan a la Nación y
3. precisa, en los art. 5 y 123, que los ordenamientos provinciales deberán asegurar la existencia de los municipios, de lo que se desprende, razonablemente, que han de establecer sus respectivas potestades tributarias.

Respecto del orden nacional podemos señalar:

- a) que la Nación podrá aplicar de manera exclusiva impuestos aduaneros es decir, gravámenes que tengan como objeto el hecho de la importación o de la exportación. Así surge de los art. 4 y 75 inc. 1.
- b) que la Nación podrá aplicar impuestos directos sólo por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio, y siempre que la defensa, la seguridad común y el bien general del Estado lo exijan (art. 4 y 75, inc.2). Como se advierte, este tipo de impuestos puede ser aplicado por la Nación, únicamente con las limitantes de tiempo y circunstancias que se mencionan. En los hechos, lo transitorio se ha tornado en permanente
- c) y que podrá aplicar impuestos indirectos en concurrencia con las provincias. Esta atribución que no surgía de manera expresa del texto constitucional, no obstante lo cual había sido pacíficamente admitida, se incorporó en la reforma constitucional de 1994 dentro del art.75, inc.2.

Como consecuencia de los principios mencionados, las provincias carecen de toda potestad tributaria en materia aduanera, tienen potestad concurrente en materia de impuestos indirectos, y potestad primigenia en materia de impuestos directos.

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

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

La ley de coparticipación

Más allá de lo dispuesto por nuestra carta fundamental, la superposición de tributos y determinadas anomalías del sistema tributario determinaron que desde el año 1935 se sucedieran diversos sistemas de coparticipación, a los fines de superar los problemas derivados de la concurrencia de facultades tributarias.

Los regímenes de coparticipación de impuestos, ajenos al sistema rentístico constitucional, hasta 1994, determinaron que los gobiernos provinciales delegaran en el estado nacional el diseño de un sistema tributario, su administración y recaudación, la cual luego era distribuida de acuerdo a determinadas reglas.

Las diferentes leyes de coparticipación adoptaron un doble sistema de distribución de lo recaudado por la Nación : la distribución primaria y la distribución secundaria. La distribución primaria reparte entre la Nación y las provincias un porcentaje del total de lo recaudado y la distribución secundaria distribuye este último concepto entre las provincias de acuerdo a un cierto criterio.

Con respecto a la delegación citada es importante señalar que las provincias se reservaron, entre otros la facultad de seguir administrando y recaudando el impuesto sobre los ingresos brutos, con ciertas limitaciones respecto a la estructura del impuesto, que surgen del artículo 9 de la ley de Coparticipación:

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

- a) *Que acepta el régimen de esta ley sin limitaciones ni reservas;*

b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley.

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

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

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

- Re caerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales, con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual, excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos;
- Se determinarán sobre la base de los ingresos del período, excluyéndose de la base imponible los importes correspondientes a impuestos internos, impuesto al valor agregado -débito fiscal - e impuestos para los Fondos: Nacional de Autopistas, Tecnológico, del Tabaco y de los Combustibles.
- Esta deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derechos de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. El importe a computar será el del débito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del impuesto al valor agregado o de los restantes gravámenes, respectivamente y en todos los casos, en la medida en que correspondan a las operaciones de actividad sujeta a impuestos, realizadas en el período fiscal que se liquida;
- En casos especiales la imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes;
- Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza);

- Podrán gravarse las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional (puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y todo otro de similar naturaleza), en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad;
 - En materia de transporte interjurisdiccional la imposición se efectuará en la forma prevista en el convenio multilateral a que se refiere el inc. d);
 - En materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja -a condición de reciprocidad - que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el impuesto;
 - En materia de combustibles derivados del petróleo con precio oficial de venta, la imposición no alcanzará a la etapa de producción en tanto continúe en vigencia la prohibición en tal sentido contenida en el decreto-ley 505/58 y sus modificaciones.
 - En las etapas posteriores podrá gravarse la diferencia entre los precios de adquisición y de venta;
 - Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal -incluidos financiación y ajuste por desvalorización monetaria - estarán sujetos a la alícuota que se contemple para aquella;
 - Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el periodo fiscal, con las siguientes excepciones:
 1. Contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar registros contables: Será el total de los ingresos percibidos en el período;
 2. En las operaciones realizadas por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la ley 21.526 se considerara ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período;
 3. En las operaciones de venta de inmuebles en cuotas por plazos superiores a doce (12) meses, se considerara ingreso bruto devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieren en cada período;
 - Los períodos fiscales serán anuales, con anticipos sobre base cierta que, en el caso de contribuyentes comprendidos en el régimen del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977, comprenderán períodos mensuales;
 - Los contribuyentes comprendidos en el convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 pagarán el impuesto respectivo en una única jurisdicción. Para ello las jurisdicciones adheridas deberán concertar la mecánica respectiva y la uniformidad de las fechas de vencimiento.....
- c) Que se obliga a no gravar y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no graven por vía de impuestos, tasas contribuciones y otros tributos, cualquiera fuera su característica o denominación, los productos alimenticios en estado natural o manufacturado. Para el cumplimiento de esta obligación se aplicará lo dispuesto en el segundo a cuarto párrafo del inciso anterior;
- d) Que continuarán aplicando las normas del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos;.....

Con la regulación adoptada en la Ley de Coparticipación Federal se asegura la homogeneidad sustantiva del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que rige en las veinticuatro jurisdicciones.

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos y los pactos Fiscales

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

Con anterioridad al vencimiento del primer Pacto Fiscal del 12-08-92, aprobado por ley nacional nro. 24130 y aún pendiente de ratificación por las legislaturas provinciales, se suscribió un nuevo Pacto Fiscal, llamado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento el 12/08/1993 por el Gobierno Nacional y la mayoría de las Provincias (finalmente lo firmaron todas), con el objetivo de mejorar el perfil competitivo de la economía local, haciendo eje en la eliminación de los gravámenes que provocaban efectos distorsivos

Los compromisos más relevantes fueron:

- Eximir del I.S.I.B. en forma progresiva y antes del 30-6-95 a las siguientes actividades: Producción primaria, prestaciones financieras, compañías de seguros, de capitalización y ahorro y de emisión de valores hipotecarios, fondos comunes de inversión y de jubilaciones y pensiones, compraventa de divisas, producción de bienes excepto las ventas a los consumidores finales, prestaciones de servicios de electricidad, agua y gas excepto las que se efectúen en viviendas de recreo o veraneo y construcción de inmuebles. No quedando comprendidas en la exención las actividades hidrocarburíferas.
- Sustituir el I.S.I.B., en un plazo no mayor de tres años, por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía.
- Imponer o recomendar a los municipios la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos imposables que los impuestos provinciales a cuya derogación se comprometen las provincias, entre otros compromisos. Por otra parte, La Nación se comprometió a derogar el impuesto a los activos, disminuir la incidencia impositiva y previsional sobre el costo laboral, y a adecuar las normas sobre retenciones y pagos a cuenta de IVA con el fin que ningún contribuyente pague una tasa efectiva superior al 18%, entre otros compromisos.

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

La primera vez que se prorrogó el cronograma de exenciones fue en medio del "efecto tequila", a través de la Ley 24.468, que en su artículo 5° dispuso: "Pro-

rrógase hasta el 1 de abril de 1996 el plazo para el cumplimiento de las cláusulas...”

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

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

Desde el punto de vista de los contribuyentes, la eliminación o reducción en la etapa productiva provocó dos efectos:

- i. Un incremento en las utilidades en las actividades productivas, por la eximición del impuesto o por la disminución de la respectiva alícuota.
- ii. Una transferencia de recursos de los sectores comercio y servicios, que soportan una mayor carga tributaria por un incremento en la tasa, hacia las actividades exentas o a aquellas no siendo eximidas fueron beneficiadas por una disminución de las alícuotas.

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

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

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

Convenio Multilateral

El Convenio Multilateral, en principio tenía el objetivo de evitar las superposiciones impositivas en los casos de actividades interjurisdiccionales, pero esto no ha sido su única finalidad. Tal como señala Jarach,¹ además de subsanar ese inconveniente y al tiempo que lo hacía, se propuso fundamentalmente coordinar y armonizar el ejercicio de poderes tributarios autónomos, con el objeto de lograr uno de los principios más importantes de un Estado Federal, esto es que el solo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las juris-

¹ Jarach D., “Curso Superior de Derecho Tributario” CIMA(1957)

dicciones políticas en que se divide el país, no debe acarrear al contribuyente mayores gravámenes que los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.

La naturaleza jurídica del Convenio constituye un tema poco transitado en la doctrina pese al largo tiempo de su vigencia. Usualmente se pone de relieve su carácter de instrumento para evitar la doble imposición.²

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

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

En particular, teniendo en cuenta dos realidades propias de nuestro medio, una la manifiesta disparidad que caracteriza a nuestras distintas jurisdicciones, y la otra que en cierta manera deviene de la primera, la ostensible desigualdad de los términos del intercambio interno. Provincias ricas y pobres, productoras y consumidoras, superpobladas y vacías, industrializadas y pastoriles o mineras, etc. Haber sometido esa realidad al expediente tradicional referido, hubiese acrecentado las disparidades, hubiese perjudicado a unas jurisdicciones a favor de otras, hubiese acentuado nuestras distorsiones internas. Por eso se buscó un procedimiento original, que aseguró que la base imponible sea uniforme para todas las jurisdicciones, a la vez que la interjurisdiccionalidad no sea por sí más gravosa".³

El art. 75, inc. 13⁴ de la Constitución Nacional, establece que corresponde al Congreso Federal reglar el comercio con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí. Para Bulit Goñi⁵, esta normativa sólo significa que los gravámenes locales no podrán ser discriminatorios, no podrán gravar el comercio interjurisdiccional de manera distinta de como graven el comercio interno, no podrán recaer por el origen, el destino o el mero tránsito de los bienes o personas, no podrán torcer las corrientes naturales de consumo, no podrán operar como aduanas interiores, como derechos de tránsito, ni como instrumentos de protección económica.

Pero, a su vez, es sumamente conveniente tener presente la posición de Dr. Althabe M⁶, que plantea que:

- i. Las provincias tienen poderes preexistentes a la organización nacional, y que algunos de ellos fueron delegados a la Nación, y los restantes no expresa-

² Althabe M, "El Convenio Multilateral para circunscribir la imposición local sobre actividades interjurisdiccionales." Derecho Fiscal Tomo XXX

³ De Marco H, "Convenio Multilateral", C.I.T.A.F. (Doc. C.I.E.T. nro. 948).

⁴ Art. 67 inc. 12 de la Constitución anterior.

⁵ Bulit Goñi E, "Convenio Multilateral" Ediciones Depalma (1992)

⁶ Althabe M, "El Convenio Multilateral para circunscribir la imposición local sobre actividades interjurisdiccionales." Derecho Fiscal Tomo XXX

mente delegados se mantienen reservados a las provincias. (art. 121 de la Const. Nac.)⁷

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

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

Es total la prohibición de establecer gravámenes por el sólo hecho de transitar el territorio, cualquiera sea la denominación que se utilice. La libertad de circulación que alude la Constitución, no es la que forma la base del comercio y que tiene por fines las transacciones, actos y contratos con objeto de transmitir las cosas sujetas a los hombres. En consecuencia resulta legítimo imponer mercaderías de otra jurisdicción, siempre que no exista el objetivo de gravar el transporte o el comercio interjurisdiccional, sino algunos de los productos derivados de la elaboración o transformación realizados en la provincia.⁸

Desde el momento que las mercaderías llegan a confundirse con la masa general de bienes incorporados en la provincia, no es posible afirmar que el impuesto gravita sobre el simple hecho de la introducción de los bienes en ella.⁹

Un fallo de la Corte Suprema de Justicia, el caso de Noel y Cía. Ltda.S.A. c. Pcia. de Bs. As, sostuvo que si se admitiera que por el solo hecho de provenir fuera de la jurisdicción, las mercaderías introducidas están libres de oblar el tributo que deben satisfacer las de jurisdicción local, se vulnerarían otros principios constitucionales. Este fallo fue dictado el 21/7/ 71, y si bien no los nombra, los principios son igualdad de los impuesto y de las cargas públicas.¹⁰

Entonces, el comercio interjurisdiccional no resulta afectado, si el impuesto grava de modo análogo a las actividades desarrolladas con productos tanto de fabricación local como los procedentes de otras provincias. Pero el reconocimiento de la Corte, no es ilimitado, porque por la aplicación del Convenio sólo grava la actividad lucrativa, en la proporción correspondiente a la parte atribuible al proceso desarrollado en la jurisdicción que se considera.¹¹

El Convenio Multilateral vigente en la actualidad, fue suscrito por todas las jurisdicciones el 18 de Agosto de 1977, pero además la ley nacional nro. 23.548 (vigente en la actualidad desde 1988) en su art.9 inciso d, impone a las provincias continuar aplicando las normas de dicho convenio, sin perjuicio de las ulteriores modificaciones adoptadas por unanimidad de los Fiscos adheridos. Esto implica que por medio de esta ley, **la Nación establece la obligatoriedad de la adhesión al Convenio, facultando a las jurisdicciones adheridas a modificarlo con la condición de unanimidad.**

⁷ Art. 104 de la Constitución anterior.

⁸ CSJ. "Wulff c. Pcia de Santiago del Estero".

⁹ CSJ. "Red Star SAIC c. Pcia de Entre Ríos". Derecho Fiscal XXI

¹⁰ Art. nro. 16 de la Constitución.

¹¹ Althabe M, "El Convenio Multilateral para circunscribir la imposición local sobre actividades interjurisdiccionales." Derecho Fiscal Tomo XXX

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

Características del método empleado

- a) En primer lugar, el Convenio define su ámbito de aplicación sólo aquellas actividades, que realizadas por un mismo sujeto y conformando un proceso único económicamente inseparable, se ejercen en más de una jurisdicción. El Convenio no dispone nada sobre aquellas actividades que son ejercidas exclusivamente en el ámbito interno de una jurisdicción. Lo cual implica que existen dos tipos de contribuyentes:
 - ✓ Contribuyentes directos
 - ✓ Contribuyentes del Convenio.
- b) El mecanismo de distribución de base imponible adoptado por el Convenio se aplica aun cuando no se verifique ninguna superposición impositiva. Por ejemplo, si una jurisdicción donde se ejerce actividad, el fisco pertinente ha procedido a la exención del gravamen, la o las otra u otras jurisdicciones sólo podrá gravar la parte de los ingresos brutos totales que resultan atribuidos, ya que la no gravación de la actividad por las demás jurisdicciones, o su gravación por éstas en una magnitud menor, no hacen acrecer la porción gravable por las demás en que verifique el hecho imponible.
- c) El Convenio no prohíbe ni dificulta que cualquier Provincia adopte el tratamiento fiscal que prefiera con las distintas actividades, sobre las exenciones, recargos, o alícuotas que en cada caso se dispongan. Todas ellas son materias propias exclusivas de cada jurisdicción adherida. **Porque este acuerdo sólo distribuye base imponible**, no montos de impuestos. El Convenio reparte entre las distintas jurisdicciones en que se ejerce una misma actividad por un mismo sujeto conformando un único proceso económico, base de los ingresos brutos totales según determinados parámetros.
- d) Para medirlo, es decir, para que se pueda establecer cuál es el volumen de la actividad cumplida en cada jurisdicción, el Convenio recurre, como principio general, a dos parámetros:
 - ✓ los ingresos y
 - ✓ los gastos.

Convenio Multilateral – Aspectos Controvertidos

La aplicación del Convenio Multilateral, presenta dificultades que neutralizan en muchos casos los objetivos que se pretenden alcanzar con él. A continuación pasamos a desarrollar algunos de los aspectos controvertidos.

Convenio Multilateral – Ambito de Aplicación

El mismo es definido por el Artículo 1º del Convenio que expresa:

Artículo 1º: Las actividades a que se refiere el presente convenio son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, 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 terceros, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc. , con o sin relación de dependencia. Sí, se encuentran comprendidos en él los casos, en los que se configure algunas 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 radicadas o utilizados económicamente en una u otra jurisdicciones.*

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

El elemento fundamental que nos señala si realmente existe actividad en una jurisdicción es la realización de GASTOS, pues existe un proceso único y económicamente inseparable cuando un contribuyente actuando en dos o más jurisdicciones efectúa gastos en común en cualquiera de sus áreas operativas (fabricación, administración, comercialización, etc.) y además obtiene ingresos que están estrechamente ligados con esos gastos.

Estos gastos incurridos en la jurisdicción son esenciales, pues nos dan el sustento territorial (que analizaremos más adelante) sin el cual no es de aplicación el convenio.

Los requisitos para que sea aplicable el convenio los podemos resumir en:

A) Actividades:

- De un mismo contribuyente
- Desarrolladas en más de una jurisdicción
- Ejercidas directamente o a través de terceros

B) Condición:

- Ingresos Brutos provenientes de un proceso único económicamente inseparable
- Necesaria relación entre gastos e ingresos.

Sobre este ejercicio de actividad en dos o más jurisdicciones, la Comisión Arbitral en su Resolución 26/2005 en “Ricardo Garaventa c/Pcia. de Buenos Aires” señala que la eventualidad que se trate de un contribuyente de convenio no se puede basar en meros índices no corroborados explícitamente.

Relacionado también con el ejercicio de actividad, la Resolución 15/2003 de la Comisión Arbitral en la Causa “Auchan Argentina S.A.” expresa que no resulta razonable interpretar que el gasto de adquisición de un terreno, un viaje al

exterior u otros gastos preparatorios del inicio de actividad gravada, puedan ser indicadores de inicio de actividad en la jurisdicción.

Convenio – Sujeto o Convenio – Actividad

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

Dalmasio¹² nos ofrece las siguientes interpretaciones:

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

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

Veamos un ejemplo: Una empresa se dedica a la comercialización de repuestos de motos en las provincias de Santa Fe, Entre Ríos y Corrientes y posee un restaurante en la ciudad de Rosario. Según el criterio del **convenio-sujeto**, las actividades están alcanzadas por las disposiciones del convenio, mientras que, siguiendo la interpretación del **convenio-actividad**, la comercialización de repuestos estaría alcanzada por el convenio pero por el restaurante se debería tributar íntegramente en la provincia de Santa Fe.

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

El proyecto de reforma del Convenio Multilateral de Córdoba¹³ enuncia: "*cuando se desarrolle más de una actividad interjurisdiccional inescindible en grupos de jurisdicciones no totalmente coincidentes, todos los ingresos de ellas derivados serán distribuidos conjuntamente según las disposiciones del presente Convenio*".

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

¹² Dalmasio, A.R.- Amor, R. – Pereira, A. F. - *Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Convenio Multilateral – Editorial Tesis – Buenos Aires, 1987*

¹³ Proyecto de Reforma del Convenio Multilateral aprobado por Comisión Arbitral y Comisión Plenaria en 1998, que nunca fue ratificado por todas las jurisdicciones

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

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

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

El Convenio Multilateral – Sustento Territorial

El principio de territorialidad se ha entendido tradicionalmente como la posibilidad de que un Estado aplique las normas de su ordenamiento dentro del territorio bajo su dominio, sin interferencia alguna de otros Estados. Se trata de un criterio relativo al ámbito espacial de aplicación de la ley. El Convenio Multilateral distribuye base imponible entre los fiscos en cuyo territorio tiene lugar la actividad gravada por el impuesto sobre los Ingresos Brutos. Luego, en el ámbito espacial del estado subnacional donde no hay actividad, no hay potestad tributaria. La doctrina y la jurisprudencia han entendido que el gasto es la manifestación de actividad, y en el caso de operaciones entre ausentes aparece el concepto *sustento territorial*, asignándole el mismo, al gasto de cualquier naturaleza relacionado con el ingreso que se intenta atribuir.

El *sustento territorial*, supone la presencia física del contribuyente, en la jurisdicción del fisco que reclama potestad tributaria. Esta presencia se produce ya sea personalmente o través de terceros, pero tiene que desarrollarse una efectiva actividad, la que se evidencia a través del gasto, situación que pondría de manifiesto la intención del contribuyente de obtener ingresos en la jurisdicción donde produce la citada erogación.

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

gible en él, el contribuyente potencial desarrollaba algún aspecto de su actividad tendiente a lograr el ingreso final”¹⁴

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

¿ Cuándo hay *sustento territorial*? Si se:

- realiza en la jurisdicción del adquirente alguna actividad concreta y efectiva tendiente a obtener ingresos, ya sea por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, o bien por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, entre otros, con o sin relación de dependencia;

- efectúa en la jurisdicción del adquirente un gasto, de cualquier naturaleza, lo que hace presumir, sin admitir prueba en contrario, el desarrollo efectivo de una actividad, como señalan algunos autores como Enrique G. Bulit Goñi; este gasto no necesariamente tiene que estar relacionado con una operación en particular que genera un ingreso; sí con alguna de las actividades del contribuyente encuadradas en el CM.

La primera situación no ofrece demasiadas dificultades para la aplicación del Convenio Multilateral

En la segunda situación se puede plantear más de una discusión. Veamos que estipula el convenio respecto de los llamados contratos entre ausentes en el último párrafo del artículo 1º:

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

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

- a) se establece que el gasto debe estar relacionado con las actividades interjurisdiccionales del contribuyente, pero no con la venta por correspondencia que se hiciera.
- b) Al considerarse todos los gastos, aún lo no computables, siendo estos de muy difícil atribución como los gastos de publicidad y propaganda
- c) No hay un límite para la vigencia del gasto eventualmente realizado en una jurisdicción

¹⁴ Bulit Goñi. *“El sustento territorial en el impuesto a los ingresos brutos y el nuevo Convenio Multilateral”* Revista La Información T XXXVII, pág.21

En el proyecto de Córdoba, la inexistencia de gastos, computables o no, atribuibles a una jurisdicción por dos períodos consecutivos, hacía cesar la atribución de los ingresos derivados de estas operaciones.¹⁵

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

Respecto de las operaciones entre ausentes Bulit Goñi señala que el requisito de *sustento territorial* se debe requerir de todos los regímenes encuadrados en el Convenio Multilateral, no solamente al régimen general. Si bien hay situaciones de los regímenes especiales que hacen imposible que el contribuyente no despliegue actividad, hay otras en que pudiera darse el caso y es ahí donde no corresponde asignar base imponible a la jurisdicción donde no se realizó actividad alguna. Esto se vio reflejado en la RESOLUCIÓN N° 27/2002 (C.A.) de Luois Dreyfus LTDA S.A.C.E.I.F. y RESOLUCIÓN N° 28/2002 (C.A.) PECOM AGRA S.A. c/Provincia de Salta en donde se discutía la figura de la mera compra y el tratamiento de las exportaciones. La Comisión Arbitral da la razón al contribuyente, pero la provincia de Salta apela parcialmente y la Comisión Plenaria otorga la razón a la Provincia de Salta. Ambas empresas aducían que no correspondía la aplicación del régimen especial artículo 13, dado que no existía *sustento territorial* por no haber realizado ningún gasto en la jurisdicción de Salta. La Comisión Arbitral manifiesta “Que en función de ello, la Provincia de Salta podría gravar las operaciones en las que se compruebe que existan elementos que den sustento para considerar a la empresa contribuyente de la jurisdicción, por lo que no pueden ser gravadas aquellas operaciones en donde se carezca de pruebas respecto de la existencia de *sustento territorial*.” Pero la Comisión Plenaria RESOLUCION N° 7/2003 (C.P.) y RESOLUCION N° 9/2003 (C.P.) consideró :”Que la cuestión a dilucidar radica en determinar, en el caso en concreto, si se ha acreditado el desarrollo de actividad como requisito necesario para el ejercicio de la potestad tributaria jurisdiccional, a los fines de que la Provincia de Salta pueda participar en la atribución de base imponible, en los términos del artículo 13, último párrafo del Convenio Multilateral. Que cabe señalar que para la aplicación del concepto de “mera compra”, descrito en el artículo 13, último párrafo del Convenio Multilateral, resulta necesario, además de verificarse la efectiva compra de productos primarios, exteriorizar la intención de desarrollar la actividad en la jurisdicción productora, requisitos éstos, que en el caso concreto, se han considerados debidamente probados.

Que no cabe duda que cuando el comprador se traslada a la jurisdicción productora para desarrollar su actividad de compra se dan los supuestos citados precedentemente. Asimismo, tales requisitos se acreditan aún en los casos en que el comprador no se traslade a la jurisdicción productora, siempre que se exteriorice adicionalmente mediante hechos, actos u otros elementos probatorios, la **intención** o **voluntad** del comprador de desarrollar su actividad compradora en la jurisdicción productora.”

¹⁵ Proyecto de reforma del Convenio Multilateral aprobado por Comisión Arbitral y Comisión Plenaria en 1988, que nunca fue ratificado por las jurisdicciones.

Con respecto al problema planteado por el Doctor Ballesteros, respecto a que el artículo primero en su tercer párrafo no especifica que el gasto de cualquier naturaleza deba estar relacionado con la venta hecha por correspondencia. Así planteado un caso concreto MONSANTO ARGENTINA SAIC c/ Provincia de San Luis RESOLUCIÓN N° 16/2004 (C.A.) la empresa cuestionaba que e no existía *sustento territorial* en San Luis para las ventas que había realizado por correspondencia, dado que los gastos que realizaba correspondía a otra actividad que desarrollaba en la provincia.

Con respecto a este planteo, la Comisión Arbitral expresó: "Que puesta en el análisis del tema, la Comisión considera que la exigencia de *sustento territorial* pretende garantizar que se grave a aquel contribuyente que de alguna manera desarrolló actividades que dieron origen al gravamen en la jurisdicción de que se trate.

Que en el caso, el ejercicio de actividad se pone de manifiesto a través de la realización de algún **gasto** en la jurisdicción por parte del sujeto, sin que tal requisito deba verificarse para cada uno de los diversos rubros en los que desarrolla actividad, situación que se da en la especie."

En la acción promovida por la COOPERATIVA AGRICOLA DE LA COLONIA LIEBIG LIMITADA c/ Provincia de Misiones RESOLUCIÓN N° 10/2006 (C.A.) la Comisión Arbitral manifiesta: "Que el hecho de que la recurrente haya efectuado **gastos** de la naturaleza de los antes descriptos, exterioriza el *sustento territorial* para considerarla sujeto obligado al cumplimiento de las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral."

Es decir, en algunos casos se sostiene lo que ha afirmado durante años la doctrina pacíficamente, es decir que el gasto relacionado con la actividad del contribuyente es la manifestación de actividad en una jurisdicción determinada, pero sorpresivamente, también la **intención** del comprador de desarrollar actividad en una determinada jurisdicción otorga sustento territorial. Lo que no queda claro cuales serán los elementos probatorios de esa "intención".

Otra situación que puede general conflictos es la resolución de la Comisión Arbitral 83/2003 (hoy artículo 13 de la Resolución de la Comisión Arbitral 1/2007) que haciendo caso omiso del último párrafo del artículo 1 del Convenio Multilateral, ya citado, establece:

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

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

A diferencia de lo que establecía el último párrafo del artículo primero del Convenio Multilateral el gasto que da *sustento territorial* a la operación, no lo realiza el vendedor, sino el adquirente, cuando formalice el pedido, o bien lo que se hace es crear un gasto presunto, suponiendo que la comunicación electrónica genera gastos para el usuario - vendedor de ese medio de comunicación. Esta interpretación de la Comisión Arbitral sobre *sustento territorial* puede generar más de una confusión, cuando no conflictos de aplicación.

Convenio Multilateral – Mera compra

La producción primaria tiene un tratamiento específico a través del artículo 13 que fue pensado para “proteger a las provincias productoras en determinadas circunstancias en las que quedarían desprotegidas, porque les sería muy difícil determinar cuál es la base imponible que les corresponde”¹⁶ y era, primitivamente, destinado para la industria vitivinícola y azucarera, pero con el transcurrir del tiempo se incluyeron otras actividades primarias. Este artículo consta de tres párrafos, de los cuales el tercero trata la mera compra. Este párrafo ha dado lugar a interpretaciones encontradas y ha establecido en algunos casos incertidumbre entre los contribuyentes, dada las variadas exégesis que de él hacen las jurisdicciones productoras.

El tercer párrafo refiere:

“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 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 2º. En los casos en que la jurisdicción productora grave la actividad del productor la atribución se hará con arreglo al régimen del artículo 2º.”

Un situación que no podemos obviar es que este artículo no es una isla en el Convenio Multilateral y por ende está sujeto para tener aplicación a que haya sustento territorial es decir que el que realiza la “mera compra” desarrolle actividad en la jurisdicción.

En general la doctrina coincide en que el primer párrafo del citado artículo 13 se refiere al despacho sin vender por parte de los productores de una determinada jurisdicción y los otros dos párrafos puntualizan la situación de aquellos que compran productos agropecuarios, con la particularidad que el tercer pá-

¹⁶ BULIT GOÑI, Enrique G. *Regímenes general y especiales para la distribución de los Ingresos Brutos según el Convenio Multilateral*. Revista Derecho Fiscal Tomo XLI pag. 407/417

rrafo incluyen la figura de la mera compra de ciertos productos agropecuarios . Aquí surge un hecho imponible que parece ajeno al concepto de ingreso, elemento esencial del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Lo que se grava no es el ingreso, sino la compra.

Desde el punto de vista del “sujeto del impuesto” hay una suerte de sustitución del responsable. La Provincia no cobra el impuesto por estar exento el productor, atento a que quiere alentar la actividad, pero si el producto sale de la provincia a cumplir otros procesos económicos ajenos al control provincial, pone en cabeza del comprador el impuesto que deja de percibir por eximir al productor.

Otra observación a realizar es que este párrafo no se refiere a todos los productos agropecuarios, ya que al hablar de “los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y o frutos del país”, esta expresión hace que resulten excluidos los mencionados en el segundo párrafo (industria tabacalera, quebracho, algodón, arroz, lana y fruta)

Si bien no resulta acertado considerar que el tercer párrafo, al decir restantes productos se refiere a los otros dos párrafos, dado que son situaciones diferentes las contempladas, según ya lo explicitaríamos más arriba, sí queda claro que la mera compra del tercer párrafo no es de aplicación a los productos enunciados en el segundo párrafo.

Asimismo de la lectura de este párrafo surge que este régimen especial necesita para ser aplicado que los productos en cuestión sean extraídos (cualquiera sea la forma jurídica o contractual que tal salida adopte) para su venta o elaboración fuera de la jurisdicción de origen, en la que fueron adquiridos y que dicha jurisdicción no grave la actividad del productor, pues si lo gravara sería aplicable el régimen general.

Bulit Goñi sostiene que este es un supuesto de gravación local, luego no resultaría necesario que existiera la posterior venta para que la provincia productora tuviera base imponible. Más aún, si se perdiera el producto, para las demás jurisdicciones no habrá base imponible, pero sí para la jurisdicción productora.

Otros autores sostienen que el Convenio Multilateral sólo establece parámetros de distribución de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, luego sería necesario la existencia de ingresos (producto de las ventas) para que se produzca el hecho imponible.

Debe señalarse que el Dr. Bulti Goñi ha dicho” Hemos entendido siempre que sin sustento territorial, sin ejercicio efectivo de actividad en la jurisdicción, no se verifica el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y no entra en aplicación el Convenio Multilateral” y” Los regímenes especiales constituyen una excepción al régimen general, pero no una excepción al Convenio Multilate-

ral, cuyos principios y esencias, por tanto se aplican. A todos y en todos los casos”¹⁷

Esta discusión no ha sido zanjada en el seno de los organismos de aplicación y un miembro de dichos organismos expresaba “la Mera compra es un Instituto especial que está en discusión dentro de la Comisión Arbitral, sobre si es un hecho imponible autónomo o como ingreso bruto, es el elemento a tener en cuenta para la medición de la base imponible para el pago de los impuestos.”¹⁸

Respecto del sustento territorial en el caso de la mera compra, en la Resolución 32/2005 C.A. ESTABLECIMIENTO LAS MARÍAS S.A. c/ Provincia de Misiones, expresaba : “Que esta Comisión Arbitral considera que la figura de la mera compra, por si misma, no es un hecho imponible especial o subsidiario, ni consecuentemente convierte al comprador en sujeto pasivo de la obligación tributaria, si no están cumplidos los requisitos apuntados, básicamente el sustento territorial. Para ello es necesario que ese sujeto se convierta en contribuyente de la jurisdicción desarrollando en la misma una actividad que, de acuerdo a la legislación local, lo obligue al impuesto”.

En el caso de AGRICULTORES FEDERADOS ARGENTINOS S.C.L. c/ Provincia de Salta, donde la Provincia sostiene sorprendentemente “Que finalmente cabe recordar que la Comisión Plenaria se expidió a través de la Resolución 7/2003 en autos “SACIF DREYFUS Ltd. c/Provincia de Salta” en el sentido que para la aplicación de la “mera compra”, descrita en el artículo 13, último párrafo del Convenio Multilateral, resulta necesario, además de verificarse la efectiva compra de productos primarios, exteriorizar la intención de desarrollar la actividad en la Jurisdicción productora, requisitos éstos que en la presente causa se consideran

Otra situación que suscitó distintas interpretaciones doctrinarias, deriva del hecho de considerar la mera compra, como un hecho imponible autónomo del posterior ingreso. De ser esto así la mera compra de productos que luego se destinaran a la exportación estaría gravada desvirtuando la exclusión de objeto o la exención que estas operaciones detentan. Respecto de este tema se expidió la Comisión Arbitral en LOUIS DREYFUS LTDA S.A.C.E.I.F. c/ Provincia de Salta RESOLUCIÓN N° 27/2002 (C.A.) y PECOM AGRA S.A. ”c/ Provincia de SALTA RESOLUCIÓN N° 28/2002 (C.A.), diciendo: “Que en lo que respecta a los productos exportados, la aplicación de la norma que grava la mera compra no puede hacer declinar la potestad de eximir al comprador cuyos ingresos provengan de exportaciones, siendo éste el criterio que acepta a fs. 74 la jurisdicción determinante”. Si bien estas resoluciones fueron apeladas a la Comisión Plenaria, este aspecto fue aceptado por la Provincia.

Luego, la mera compra en los casos de posterior exportación no sería de aplicación, si la jurisdicción involucrada exime o no grava dicha operatoria. De

¹⁷ BULIT GOÑI, E. *Convenio Multilateral, Distribución de Ingresos Brutos*. Ediciones Depalma, 1992

¹⁸ Jujuy al día. Diario Digital 08/04/2006. Entrevista al Contador Juan Manuel Brandan, Subdirector de Asuntos Técnicos de Rentas de Santiago de Estero

permanecer esta postura, se estaría con la posición doctrinaria de otorgar efectos al posterior destino de las compras. De todas maneras no hay seguridad sobre esto dado la Resolución 10/2007 recaída sobre la misma empresa, pero esta vez la provincia involucrada era la Provincia de Chaco.

En S.A.C.E.I.F. LOUIS DREYFUS Y CIA. LTDA, Resolución 10/2007, la empresa argumentaba que adquiriría oleaginosas para producir aceite que se exportaba y la Comisión Arbitral dice : “Que en cuanto a que el destino de las compras es la exportación y qué incidencia genera al momento de atribuir la base imponible por el instituto de la mera compra, para el caso concreto tiene relevancia el hecho de que los productos primarios son entregados en la Provincia del Chaco para su posterior industrialización y/o acondicionamiento en otra Jurisdicción, por lo tanto se cumple en forma íntegra lo establecido en el art. 13, tercer párrafo, del Convenio que regula como requisito para que opere el instituto, que los productos primarios sean adquiridos en la Jurisdicción productora para ser comercializados o industrializados fuera de ella y que el productor se encuentre exento.

Que de ello se desprende que no se están gravando ingresos por la actividad exportadora de la firma, sino que el tributo se aplica por la actividad de mera compra dentro de la Jurisdicción del Chaco, la cual no prevé exención alguna y atendiendo a que este instituto adquiere relevancia por sí mismo, la base imponible debe atribuirse íntegramente a la Jurisdicción productora una vez producido el hecho imponible previsto en la ley y con ello no se transgrede ninguna disposición de mayor jerarquía”.

Otro tema que no puede dejar de mencionarse es el dictado de la resolución 5/2005 de la Comisión Plenaria que luego fue dejada sin efecto por la resolución 1/2007 de la Comisión Plenaria, por una acción interpuesta por la Provincia del Chaco.

En dicha resolución la Comisión Arbitral en su aspecto más controvertido establecía que sólo las compras efectuadas a los productores primarios por si o través de mandatarios se encontrarían comprendidas en la figura de la mera compra del artículo 13, último párrafo,

Este último era el criterio de la Comisión Arbitral respecto de las compras del tercer párrafo del artículo 13 debían ser hechas a los propios productores, criterio que se vio reflejado en el citado caso Establecimiento Las Marías S.A.:” Considerar alcanzados con las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral las compras realizadas por la recurrente efectuadas a productores primarios, titulares de las plantaciones, ya sea en forma directa o con la participación de intermediarios, de “yerba mate” o “té” en estado natural o de “yerba mate canchada” y/o “té negro”.

Esta resolución de la Comisión Arbitral fue apelada a la Comisión Plenaria la que se manifestó en sentido contrario en la RESOLUCIÓN N° 5/2006 (C.P.) : “Que puesta al análisis de la controversia, esta Comisión observa que para la Provincia de Misiones el agravio está contenido en el artículo 3° de la Resolución N° 32/05 CA, y al respecto expresa que ninguna norma, ni la local contenida en el

art. 126 inc. b) del Código Fiscal, ni el art. 13 del Convenio Multilateral, inescindibles en su interpretación y aplicación, ni sus precedentes, permiten afirmar con certeza, que el tributo grava únicamente productos agropecuarios en su estado natural o productos primarios o la actividad de los productores primarios exclusivamente, no habiendo razón para restringir la finalidad protectora circunscribiéndola a productos primarios en estado natural adquiridos a productores primarios, exclusivamente, destacando que el único requisito que el propio Convenio establece es que la actividad del productor no se encuentre gravada por la Jurisdicción de origen del producto”

Este criterio se reitera en. LOUIS DREYFUS Y CIA. LTDA S.A.C.E.I.F c/ Provincia de Chaco RESOLUCIÓN 10/2007 (C.A.) que expresa:” Que en relación a la compra a acopiadores y cooperativas, tal como se encuentra legislado en el artículo 117 inciso b) del Código Tributario de la Provincia del Chaco, no se establecen requisitos respecto de las condiciones que debe asumir el sujeto a quien se le realiza la compra para que proceda la aplicación del instituto, y tampoco establece condición alguna el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral respecto a la actividad del vendedor.”

No hay una sola posición de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral respecto del instituto de la mera compra

En algunos decisorios han optado por respaldar la tesis de que el hecho imponible se produce con los ingresos, y en los últimos han optado por considerarlo un hecho autónomo

Para que proceda el instituto es necesario que haya sustento territorial

El tercer párrafo del artículo 13 (mera compra) no resulta de aplicación para la industria tabacalera, quebracho, algodón, fruta, arroz y lana

Resulta este instituto de aplicación siempre que se adquiera (cualquiera sea la forma de dicha adquisición) los productos primarios comprendidos al productor o a otros operadores, para sacar de la provincia a los efectos de industrializarlos o venderlos.

Para la aplicación del instituto, la jurisdicción productora debe haber liberado al productor del ingreso del tributo (por medio de tasa cero, exención o cualquier otro medio que concurra a dicho fin), resultando irrelevantes las discusiones terminológicas sobre lo “ no gravado”

Convenio Multilateral – Atribución de Ingresos

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

Ingresos Brutos a distribuir por el Régimen General

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

Ingresos Brutos sujetos a distribución

Atendiéndonos a la siguiente clasificación de los ingresos:

- 1) Gravados
- 2) No Gravados (Exclusiones de objeto)
- 3) Que no integran la base imponible (Exclusiones de la base imponible)
- 4) Exentos

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

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

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

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

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

En el caso de distinta base imponible en las diversas jurisdicciones involucradas, la Comisión Arbitral interpretó que "*aún cuando la base se determine de distintas formas en las en las diversas jurisdicciones involucradas (ingresos brutos*

totales, diferencia entre precios de compra y de venta, diferencia entre ingresos y egresos, etc.) deberá tomarse siempre como base de distribución, los ingresos brutos totales del contribuyente” (Art. 1 R.G. (C.A.) 1/2006).

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

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

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

Lugar físico en que el contribuyente incorpora los ingresos

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

- a) Lugar de concertación de la operación
- b) Lugar de entrega del producto
- c) Lugar de pago del precio
- d) Domicilio del adquirente

Aunque el primer párrafo del inc. b) del art. 2º parece que otorgara preeminencia al lugar de concertación, no es el criterio que actualmente siguen los organismos de aplicación del Convenio, según desarrollaremos más adelante.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 1) utilización económica del bien
- 2) dónde se haga la entrega del mismo
- 3) el domicilio del adquirente

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

Al analizar este fallo Fernando R. Veneri¹⁹ indica la causa entre “*Siderca contra las Provincias del Chubut, Mendoza y Neuquén y los hechos a considerar son los siguientes:*

- a) *la sociedad posee administración en Capital Federal, su planta industrial en la Provincia de Buenos Aires y comercializa material siderúrgico en varias jurisdicciones;*
- b) *dentro de su operatoria suscribió un “contrato marco” con YPF para la provisión de materiales;*
- c) *dicho contrato fue firmado en Capital Federal y se estipulaba que YPF en función de sus necesidades emitía una orden de compra (documento llamado autorización de entrega) solicitando materiales;*
- d) *en dicho documento YPF fijaba el lugar donde se utilizarían los bienes;*
- e) *en el contrato se estipuló que la entrega se efectuaba en planta (Campana, Prov. De Bs. As.) y que YPF asumía los gastos de flete;*
- f) *el pago se efectuaba en Capital Federal.*

La sociedad adoptó como criterio de atribución del ingreso por la venta de los materiales el lugar donde se concertó la operación, es decir Capital Federal, mientras que los Fiscos de Chubut, Mendoza y Neuquén sostuvieron el cri-

¹⁹ Veneri, Fernando R. *Convenio multilateral un nuevo enfoque en la atribución de ingresos*. Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.)Errepar, Enero 1997

terio que convalidó la Comisión Arbitral en su resolución 4/95 de asignarlos a la jurisdicción donde va a tener efectos esa concertación, independientemente del lugar donde ésta se efectuó.

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

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

En el caso de prestaciones de servicios, la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria se han expedido últimamente señalando que la generación de ingresos se encuentra estrechamente ligada al *lugar donde efectivamente se realizó la prestación de servicios* descartando la posibilidad de atribuir las mismas al lugar de concertación de la operación. Esto se ve reflejado en los siguientes casos:

<u>Causa</u>	<u>Comisión Arbitral</u>	<u>Comisión Plenaria</u>
Pryam SA c/Pcia. de Buenos Aires	08/2001	09/2001
Full Medicine SA c/Pcia. de Santa Fe	10/2001	01/2002
Concesionaria del Paraná SA c/Pcia. de Entre Ríos	10/2003	02/2004
Medicina Intergral Metropolitana SA c/Pcia. de Buenos Aires	28/2003	13/2004
Sanatorio Bernal SRL y otros UTE c/ Pcia. de Buenos Aires	29/2003	14/2004
Clínica y Maternidad del Sagrado Co_razón-Medisís-UTE c/ Pcia. de Bs.As	30/2003	15/2004
Sanatorio María Mater SA y otros –UTE c/Pcia. de Buenos Aires	31/2003	16/2004
Terminal Quequén SA c/Pcia. de Buenos Aires	01/2004	09/2005
Marcos y Hugo Libedinsky y otros UTE c/Pcia. de Buenos Aires	26/2004	
Asistencia Odontológica Integral SA c/ Pcia. de Buenos Aires	31/2004	12/2005
Compañía Americana de Multiservicios (CAM) SRL c/ CABA	21/2005	

En los últimos pronunciamientos la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria para el caso de operación entre presentes respecto de ingresos por venta de bienes, ha señalado que los mismos se deben atribuir al *lugar de entrega de los bienes* y no al lugar de concertación de la operación.

<u>Causa</u>	<u>Comisión Arbitral</u>	<u>Comisión Plenaria</u>
Mirgor SA c/Pcia. de Córdoba	29/2002	02/2003
Lantermo SA c/ Pcia. de Tucumán	01/2003	11/2003
Valle Alto SA c/Gobierno de la CABA	04/2004	
Sauma Automotores SA c/Pcia. de Buenos Aires	12/2004	11/2005
Trainmet Ciccone Servicios (TCSA SA) c/Pcia. de Buenos Aires	33/2005	12/2006
Heil Trailer Internacional SA c/Pcia. de Buenos Aires	62/2005	
Ambest SA c/Pcia. de Buenos Aires	22/2006	

Otro de los problemas del tratamiento de los ingresos es el de los concernientes a servicios complementarios.

Sobre el particular merece su análisis la Resolución 08/2003 de la Comisión Arbitral en la Causa "Maruba SCA c/Pcia. de Tierra del Fuego. La actividad principal de la empresa consistía en el transporte de cargas por vía marítima en su condición de armador en buques de su propiedad y/o charteados para ese fin, entre diferentes puertos del país, desarrollando asimismo otros servicios complementarios a su actividad de transporte de cargas.

La Provincia sostenía que el 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 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.

La Empresa entendía que la aplicación de las normas del Convenio Multilateral en lo que respecta al encuadre de los servicios complementario 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 2º en lugar del artículo 9º del Convenio Multilateral, tal como lo considerara la determinación cuestionada.

Sobre el particular la Comisión Arbitral resolvió que 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.*

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 ac-

tividad 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.

Convenio Multilateral - Pacto Fiscal, Retenciones y Percepciones

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

Es de relevo señalar la poca por no decir nula eficacia, a la hora de solucionar el tema aquí planteado, de los organismos de aplicación de los dos sistemas armonizadores del sistema rentístico nacional provincial y nacional: Comisión Arbitral en el Convenio Multilateral y Comisión Directiva en la Comisión Federal de Impuestos. Apenas conocida la intención de las provincias de eximir sólo las industrias localmente radicadas, hubo presentaciones, por parte de empresas que actuaban en varias jurisdicciones, ante ambos organismos, los que desestimaron totalmente las mismas, sin brindar argumentos valederos.

El disímil comportamiento de las jurisdicciones respecto de las exenciones (ver Cuadro II) obviamente interfiere en la libre circulación de bienes, en la medida que desalientan o por el contrario alientan la radicación de inversiones en función de las ventajas impositivas que ofrece una u otra jurisdicción.

Otro tema que produce distorsiones es la multiplicidad de alícuotas, situación que combinada con lo descrito en el párrafo anterior, puede llevar a los operadores económicos a realizar arbitraje, es decir “ vender” donde la alícuota sea más conveniente.

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

Resulta interesante observar la evolución del criterio fijado por la Comisión Arbitral, órgano de control de la aplicación del Convenio Multilateral.

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

- 1) Podrán ser designados agentes de retención o percepción cualquier persona física o jurídica, con independencia de que las mismas estén o no alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos
- 2) Resultarán pasibles de retención o percepción aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo.
- 3) En el caso específico de regímenes de retenciones, se fijan pautas diferentes según se trate de contribuyentes comprendidos en el régimen general o en regímenes especiales.
 - a) Respecto a los sujetos incluidos en el régimen general, podrán ser sometidos a retenciones teniendo en cuenta como base de cálculo de la misma el 50% del ingreso obtenido en determinada jurisdicción
 - b) Respecto de los contribuyentes incluidos en Regímenes Especiales, la base de cálculo para efectuar la retención podrá ser la proporción de ingresos que emana de la aplicación de los citados regímenes especiales
 - c) La alícuota de la retención no podrá exceder a la que de acuerdo con la legislación vigente en cada jurisdicción, corresponda aplicar a la actividad del sujeto retenido según la naturaleza de los ingresos brutos sometidos a la misma
- a) Las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral podrán exigir que se practiquen percepciones, únicamente cuando el coeficiente del sujeto pasible de las mismas atribuible a dichas jurisdicciones sea igual o superior a 0,1000. A dichos fines, el sujeto pasible de percepción deberá exhibir copia de la última Declaración Jurada (Form. CM05) debidamente intervenida.

Esta sección de la resolución fue derogada por la RGCA 4/2006 del 28/05/2006

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

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

Según Bulit Goñi esto debía interpretarse de la siguiente manera :

- 1) Que el importe que se retenga no exceda lo que debe tributarse a la jurisdicción por la distribución de base que impone el Convenio
- 2) Que la retención no convierta en contribuyente de la jurisdicción a quien no lo es
- 3) Que no le torne más gravoso su actuación interjurisdiccional de lo que sería su actuación local pura.

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

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

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

Asimismo, los regímenes de retención, recaudación y percepción que no tengan en cuenta lo normado por la Comisión Arbitral con relación a cuando resul-

tan de aplicación y con qué límites , pueden dar origen a la existencia de saldos a favor inaplicables o bien que produzcan desvíos de recaudación, tendientes a absorber esos saldos .

Convenio Multilateral - Protocolo Adicional

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

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

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

En busca de solucionar el inconveniente planteado, fue acordado entre todas las jurisdicciones, la aplicación del llamado "*Protocolo Adicional*" del Convenio Multilateral que fue aprobado por la Comisión Plenaria el 18/12/80, pero su vigencia efectiva operó a partir del 1/8/83, a través de la Resolución General 15/83 (.C.A.) de fecha 21/6/83 (B.O. 11/7/83). En la actualidad y de acuerdo a la unificación de las Resoluciones de la Comisión Arbitral en un solo cuerpo normativo, a través de la Resolución General 1/2007 (C.A.) de fecha 21/02/2007 (B.O. 02/03/2007), este instituto del Protocolo Adicional pasó a integrar el Título IV (Arts. 26 a 31) de esta Resolución.

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

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

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

- a) Contribuyente comprendido en las disposiciones del Convenio Multilateral
- b) Fiscalización por parte del fisco interviniente.
- c) Divergencias de interpretación y determinación de diferencias en la atribución de las bases imponibles (no debiendo existir omisiones de base imponible).

La Cámara Nacional en lo Civil, Sala G, en Autos "FERROMETAL c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires", consideró "*que el Protocolo Adicional configura un pacto interjurisdiccional entre los distintos fiscos adherentes*

que los obliga y que no puede apartarse por la sola voluntad unilateral y que la omisión del procedimiento regulatorio de la actuación del fisco que se considera acreedor del gravamen y de aquellos que lo han percibido íntegramente para que manifiesten su conformidad, con la liquidación notificada, pone de manifiesto circunstancias relevantes en orden a la validez del acto administrativo dado por el fisco que se considera acreedor y tal omisión es apreciada como transgresión de los recaudos que impone el Art. 7 inc. b) de la Ley 19549, en cuanto a la fundamentación del acto administrativo en el derecho aplicable, y que ello trae como consecuencia la sanción de nulidad contemplada por el inc. b) del Art. 14 del mismo cuerpo legal”, sobre este fallo Sferco²⁰ apuntó que la sentencia de la Cámara Nacional Civil resulta satisfactoria por cuanto encuadra la cuestión con el justo marco jurídico y parece como piedra de toque para advertir que el Protocolo Adicional al Convenio Multilateral subsiste vigente y que sus normas deben ser aplicadas.

Sin embargo, y a pesar del tiempo transcurrido, el Protocolo prácticamente no se ha aplicado, señalando Bulit Goñi²¹ dos causas importantes:

- a) El Art. 24 (Res. 1/2006 - C.A.) presenta como falla que el silencio del fisco requerido sea tomado como consentimiento, pues es una de las actitudes con que los fiscos evitan la aplicación de aquel, y dejan al contribuyente con el problema.
- b) El “*inventar*” un ajuste por un fisco, aún absurdo y carente de todo fundamento, puede ser una forma de sortear la aplicación del Protocolo Adicional, haciendo aparecer al sujeto como incurso en omisión de base imponible.

El término “*determinación firme*” no ha sido satisfactoriamente definido, pues oportunamente Bertazza²², consideró que dicho concepto no se vincula al precepto procesal como consecuencia de lo cual el contribuyente no tendría posibilidad de interponer algunos recursos contra ellos sino se refiere a la vista de la determinación de oficio donde la Dirección de Rentas informa al contribuyente los respectivos cargos e impugnaciones.

Sobre el particular precisa Núñez²³ que el concepto “*determinación firme*” sólo debería limitarse a la esfera administrativa en la relación Dirección General de Rentas vs. Contribuyente, concluyendo allí la etapa a tener en cuenta, a los efectos de considerar si la determinación se encuentra firme, sin que sea relevante la factible apelación por ante un tribunal superior competente.

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

Sobre el requisito de “*existencia de interpretaciones distintas entre los diferentes fiscos*”, la Comisión Arbitral y Plenaria han interpretado que el conflicto interjurisdiccional debe ser un requisito previo ineludible. Posición ésta que, como señala Núñez “*de no instar el contribuyente el cumplimiento de la notificación por*

²⁰ Sferco, José María “*Protocolo Adicional del Convenio Multilateral – Un punto de partida para su aplicación*” – Impuestos XLVIII A)

²¹ Bulit Goñi, Enrique G. “*Breve comentario a la Res. General 1/2005 de la Comisión Arbitral*” – Impuestos 2005 Suplemento Especial Mayo)

²² Bertazza Humberto J. “*Régimen recursivo ante los Organismos de aplicación del Convenio Multilateral*” Doctrina Tributaria II – Errepar Setiembre, 1983

²³ Núñez Eduardo. - “*Protocolo Adicional al Convenio Multilateral ¿instrumento efectivo o instrumento virtual?*” – Impuestos 2006 A – Rev. 2

parte del fisco iniciador a las demás jurisdicciones, a los fines de originar el mentado conflicto frente a un caso concreto y con determinación firme, el sujeto pasivo vería derrumbarse indefectiblemente su derecho de defensa, por la escasa y prácticamente ínfima probabilidad que el conflicto previo y espontáneo se materialice en la práctica ¡hecha la norma defensiva, hecha la trampa! podría rezar la nueva expresión a incorporar al refranero porteño”

La falta de aplicación del Protocolo Adicional ha sido reconocida por la Comisión Arbitral, quien a través de la Resolución N° 3/2007 efectúa modificaciones respecto a su procedimiento, considerando “Que entre las dificultades observadas para su aplicación cabe destacar muy especialmente el hecho de que su implementación estaba reservada al Fisco iniciador de la fiscalización.

Que frente a la realidad de estos hechos, resulta prudente habilitar los mecanismos necesarios para que los particulares interesados también puedan promover el inicio de estas acciones.

Que en este sentido, se prevé que el contribuyente sometido a un procedimiento de fiscalización que pretenda accionar ante la Comisión Arbitral y pedir la aplicación del Protocolo Adicional, tenga el deber de comunicarle tal circunstancia a la jurisdicción actuante y las jurisdicciones que considere involucradas, lo cual deberá llevarse a cabo en la primera instancia procesal que le acuerden las normas locales. Que debe notarse que tal comunicación procederá sólo en los casos en que el Fisco iniciador tenga instituido el procedimiento de la vista previa o acto equivalente.

Que las “diversas interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente sujeto a Convenio” a que alude el Protocolo son preexistentes a la fiscalización que motiva el ajuste. A efectos de habilitar la vía del Protocolo Adicional, el contribuyente debe demostrar que la atribución que ha efectuado, cualquiera fuera el sentido, ha sido inducida por algunos de los Fiscos involucrados o por los Organismos de Aplicación.

Que a tal fin, en oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral los contribuyentes al momento de acreditar que fueron inducidos a error, pueden hacerlo de distintas maneras, las cuales a título enunciativo se indican.

Que la aplicación del protocolo procederá siempre que no exista en el caso omisión de base imponible, aunque se den los supuestos de la inducción a error. Que ello mismo ocurrirá cuando en el Fisco iniciador el contribuyente se haya acogido a regímenes de regularización atendiendo al hecho que en tal caso, no es posible la compensación entre Fiscos.

Que en oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral con motivo del dictado de la resolución determinativa por parte del Fisco iniciador, debe solicitar la aplicación del protocolo Adicional. Asimismo, en la misma oportunidad puede someter a consideración de la Comisión Arbitral el caso concreto en los términos del artículo 24 inciso b) del Convenio.

Que una vez resuelta la procedencia del Protocolo por parte de los Organismos de Aplicación del Convenio, el mecanismo de compensación procederá una vez que la resolución determinativa se encuentre firme (artículo 1° del Protocolo Adicional)

Que para los casos en trámite, se contempla un régimen transitorio que habilita al contribuyente que no hubiera solicitado la aplicación del Protocolo Adicional a hacerlo bajo las pautas de esta resolución hasta el 31 de diciembre de 2007”

Han sido pocos los casos donde La Comisión Arbitral y/o Plenaria dieran lugar a la solicitud de aplicación del Convenio Multilateral y, como desarrollamos previamente, el Protocolo prácticamente no se ha aplicado.

Esto ha sido reconocido por la Comisión Arbitral con motivo del dictado de la reciente Resolución N° 3/2007.

En el caso concreto "*Marítima Challaco S.R.L. c/ Pcias de Tierra del Fuego y Chubut*" la Comisión Arbitral, en su Resolución 9/2003 expresa que "*si bien el caso de Tierra del Fuego fue tratado en la Comisión Arbitral y fue objeto de posiciones encontradas, no así la determinación de Chubut, que fue rechazada por una cuestión formal, por lo que no corresponde afirmar que existen posiciones encontradas respecto de la determinación de este fisco, tal como lo requiere el mecanismo de compensación del Protocolo para ser aplicado*". Por otra parte señala que fiscos actuantes han señalado al contestar el traslado la "*existencia de omisión de base imponible*", elemento que a su vez no hace aplicable el Protocolo Adicional.

Por no constar que se hayan producido interpretaciones encontradas, entre las jurisdicciones en las que el contribuyente desarrolla la actividad, en el caso "*Colhue Huapi S.A. c/Pcia. de Chubut*" Resolución N° 1/2005 (CA), no se hace lugar a la acción interpuesta por la firma de solicitud del procedimiento del Protocolo Adicional.

Al expedirse la Comisión Arbitral, en su Resolución N° 58/2005, en el caso "*Smith Molina y Becar Varela Pavimentos y Construcciones S.A. c/Pcia. de Buenos Aires*" y no hacer lugar a las disposiciones del Protocolo Adicional, expresa "*que si bien es deseable que el mecanismo implementado por el Protocolo Adicional se aplique en toda su extensión, ello es posible en la medida que se cumplan con todos los recaudos formales y sustanciales, para ello sea posible*", en este caso concreto considera que no ocurre porque el contribuyente voluntariamente ha suscripto un compromiso de pago que lo obliga a su cumplimiento en forma directa, lo que hace que la obligación tributaria con el fisco de la Provincia de Buenos Aires se encuentre satisfecha por esa vía y no otra, imposibilitando la aplicación del protocolo Adicional. Estos motivos también fundamentan la posición de la Comisión Arbitral en el caso concreto "*Oil Tanking Ebytem S.A. c/Provincia de Buenos Aires*" - Resolución 49/2006. Al desestimar por improcedente la presentación efectuada por "*Full Medicine S.A. c/Pcia de Entre Ríos*", en la Resolución N° 40/2006 la Comisión Arbitral considera :

"Que del análisis de dicha norma, surge que quien debe impulsar la aplicación del Protocolo Adicional es la Jurisdicción determinante, si considera que se han cumplimentado todos los requisitos necesarios para que ello sea factible, sin hacer ninguna referencia a qué ocurre cuando la jurisdicción omite hacerlo, o el contribuyente opta por seguir la vía recursiva, sea local y/o de los Organismos del Convenio Multilateral.

Que también hay que tener en consideración que el citado artículo especifica como se deberá realizar el trámite y la forma en que interviene la Comisión Arbitral, y expresa que la resolución determinativa debe encontrarse firme previo a que la Comisión Arbitral se aboque al análisis del tema. Ello implicaría que el contribuyente, si no ha hecho reservas para la aplicación del Protocolo, estaría aceptando el criterio del Fisco determinante y las discrepancias o no, quedan reserva-

das para las Jurisdicciones al momento en que se las notifique conforme a lo previsto en el mismo.

Que otro de los aspectos donde existen diferencias de criterio es la situación planteada por la firma y el Fisco de Entre Ríos, referida a lo que se debe entender por “diversas interpretaciones de la situación fiscal del contribuyente”: mientras que la firma entiende que en su caso, se ha verificado tal requisito por el solo hecho de que la Jurisdicción que efectuara la fiscalización –Santa Fe- utilizó un criterio distinto al del contribuyente, la Jurisdicción de Entre Ríos sostiene que la diferencia debe darse entre Fiscos, lo cual no fue probado en las actuaciones, siendo el criterio de la Jurisdicción el que debe prevalecer puesto que es el que surge de la norma analizada”.

En el caso concreto “Full Medicine S.A. c/Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires” Resolución Nº 52/2006 (CA), se consideró que no se advirtieron interpretaciones de los Fiscos involucrados que formuladas con anterioridad a la compulsa permitan inferir que se indujo a error a la firma, sino que su accionar respondió a una decisión propia.

La Comisión Plenaria, en su Resolución 11/2002 en el caso “Deheza SAICF c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires” desestimó la solicitud de aplicar las normas del Protocolo Adicional, pues de lo actuado no surgían divergencias entre los Fiscos.

La falta de determinación firme por parte de Fisco actuante es requisito sustancial para que proceda la avocación de la Comisión Plenaria a considerar si resulta procedente su aplicación a un caso concreto (Resolución 10/2005 C.P. “Auchan Argentina S.A. c/Pcia. de Buenos Aires)

CONCLUSIONES

En los países federales donde los estados que lo componen reservaron parte de sus poderes, entre ellos el tributario, es necesaria, entre otras políticas, una convergencia fiscal que determine iguales cargas para todos los actores económicos, cualquiera sea el estado subnacional en el que se radiquen. Las asimetrías impositivas producen al menos dos tipos de distorsiones: una que afecta la competitividad de los bienes, por los efectos sobre los costos y la segunda incide sobre la localización de las inversiones, pues afecta la rentabilidad.

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

En el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, si bien la ley de coparticipación a través del artículo 9 había actuado como armonizadora de la legislación sustantiva del tributo, siempre había quedado reservada a las potestades provinciales las exenciones, las que se legislaban en razón de cuestiones sociales y las alícuotas, si bien estas últimas giraban en general alrededor de un mismo rango.

A partir del Pacto Fiscal II aparecen significativas diferencias en estos dos temas respecto de las distintas jurisdicciones.

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

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

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

A todo lo mencionado cabe agregarle los conflictos derivados de disímiles interpretaciones del Convenio Multilateral, tanto por parte de las provincias como por parte de los organismos de aplicación del Convenio, respecto a los siguientes temas:

Ambito de aplicación: Si bien podemos considerar que no es fácil arribar a una solución consensuada, es necesario llegar a una conclusión final respecto a “*Convenio-Sujeto*” o “*Convenio-actividad*” a efectos de dar seguridad a los contribuyentes en las Jurisdicciones del Convenio Multilateral.

Sustento territorial: Cuando las operaciones asuman la forma de contratos entre ausentes, dado que los Organismos de aplicación del Convenio Multilateral han dicho que la intención de realizar actividades en una jurisdicción otorgan sustento territorial, ¿Cómo evaluamos la intención?

Mera compra. Es necesario dilucidar si este instituto es un hecho autónomo respecto de los Impuesto sobre los Ingresos Brutos, es decir se configura aún cuando no haya posteriores ingresos y segundo si se configura aún cuando no haya sustento territorial.

Atribución de ingresos: Es necesario que la Comisión Arbitral, a través de normas complementarias, señale los computables y no computables (como lo ha señalado respecto a las exportaciones), pues el convenio no los clasifica como lo hace respecto a los gastos.

Es necesario fijar pautas claras respecto al lugar físico en que el contribuyente incorpora los ingresos, pues si bien los organismos de aplicación se han pronunciado en casos concretos fijando su postura al respecto, ésta ha cambiado en este último tiempo respecto a la adoptada históricamente, especialmente en el caso de operaciones entre presentes.

Protocolo adicional: Es de esperar que una adecuada implementación de la Resolución General Nº 3/2007 torne operativo el mecanismo del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral, si bien coincidimos respecto a que el contribuyente debe demostrar su buena fe, que las normas o los Fiscos lo han inducido a error en la distribución de ingresos y gastos, la norma no debería establecer una exclusión total para los casos de omisión de base imponible. Tampoco parece lógico la exclusión para la aplicación del Protocolo para aquellos períodos respecto a los que el contribuyente se hubiera acogido a regímenes especiales o extraordinarios de pago o regularización pues si el monto del acogimiento ya fue regularizado en su totalidad por el contribuyente, el Fisco percibió los fondos íntegramente y, en el supuesto de no haber ingresado las cuotas del Plan de Regularización, el contribuyente pueda dejar de abonar la deuda regularizada que se torna inexistente en el caso de no corresponder la base imponible e esa jurisdicción.

A su vez, se recomienda se establezca un régimen similar al del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral, para solucionar conflictos entre los Municipios y los contribuyentes.

El desarrollo económico de una nación requiere la existencia de un mercado interno integrado. Según Juan Bautista Alberdi “ un solo territorio para una sola Nación”

BIBLIOGRAFÍA

- ALTHABE, M. – *El Convenio Multilateral para circunscribir la imposición local sobre actividades interjurisdiccionales* – Derecho Fiscal. Tomo XXX.
- BERTAZZA, H. J. – *Régimen Recursivo ante los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral* – Errepar – Doctrina Tributaria, Setiembre 1983
- BULIT GOÑI, E.- *Convenio Multilateral, Distribución de Ingresos Brutos.* - Ediciones Depalma, 1992
- BULIT GOÑI, E. - *Impuesto sobre los ingresos brutos.* - Ediciones Depalma, 1997
- BULIT GOÑI, E. – *El Sustento Territorial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Nuevo Convenio Multilateral* – Revista “La Información” – T. XXXVII
- BULIT GOÑI, E. - *Regímenes Generales y Especiales para la distribución de los Ingresos Brutos según el Convenio Multilateral* – Revista “Derecho Fiscal”. Tomo XLI
- BULIT GOÑI, E. – *Breve comentario a la Res. General 1/2005* – Revista “Impuestos” – Suplemento especial, Mayo/2005
- COLANERI, H. - *Impuesto sobre los ingresos brutos: sus alícuotas frente al Pacto Federal.*- Derecho Tributario. Ediciones Interoceánicas. Tomo VIII. Primer número extraordinario. 1994
- CHAMATRÓPULO, M. - *El impuesto sobre los ingresos brutos. Reflexiones y principios de encuadramiento de hechos gravados.* - Doctrina Tributaria. Errepar. Tomo XI. 1991
- CHAMATRÓPULO, M.- *Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento.* - Crónica Tributaria. Errepar. Tomo I. 1994
- DALMASIO, A. R. - AMOR, R. – PEREIRA, A.F. – *Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Convenio Multilateral* – Ed. TESIS, Bs. As., 1997.
- DE MARCO, H. – *Convenio Multilateral* – C.I.T.A.F. (Doc. CIET N. 948)
- FERULLO, C. – GRECCHI, A. M. – VITTA J. M. – *Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Asimetrías que deben eliminarse* – Revista “Informes de Investigación” - Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas – Escuela de Contabilidad (UNR) Año 7 – Nº 9 – Abril 2007.

- JARACH, D. – *Curso Superior de Derecho Tributario* – Ediciones CIMA, 1957.
- NUÑEZ, E. – *Protocolo Adicional al Convenio Multilateral ¿Instrumento efectivo o Instrumento virtual?* – Revista “Impuestos” 2006 A.
- SFERCO, J. M. – *Protocolo Adicional del Convenio Multilateral. Un punto de partida para su aplicación* – Revista “Impuestos” – Tomo XLVIII A
- SIMÓN, J. H.- *Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.* - UNR. Editora. Rosario, 2001
- VENERI, F.R. – *Convenio Multilateral. Un nuevo enfoque en la atribución de ingresos.* – *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)*, Errepar 1997.
- VITTA, J M., GRECCHI, A.M., BRUNOTTI, A. - *Análisis Comparativo sobre legislación provincial del Impuesto sobre Ingresos Brutos.* - Consejo Federal de Inversiones. Buenos Aires, 2004