



Claudio Ferullo
Ana María Grecchi
José María Vitta
Escuela de Contabilidad

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS. ASIMETRÍAS QUE DEBEN ELIMINARSE

INTRODUCCIÓN

En la República Argentina, todos los niveles del Estado Nacional, Provincial y Municipal, tienen potestad tributaria constitucional para establecer impuestos con determinadas limitaciones, de tal forma que existen tributos que directamente recaudan las Provincias, como el impuesto sobre los ingresos brutos, inmobiliario, sellos, patente de automotores y otros de menor importancia. Pero a su vez, existen otros que recauda la Nación; estos últimos pueden ser de afectación exclusiva y directa al Tesoro Nacional, como los provenientes del comercio exterior, o bien su producido compartido entre el Gobierno Federal y las Provincias. Entre los impuestos coparticipados se encuentra el IVA, Impuesto a las Ganancias, Impuestos Internos, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, entre otros.

Entre los impuestos que recaudan las provincias se destaca el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por su importancia cuantitativa, pero las ineficiencias económicas que genera este gravamen llegó a las Provincias a comprometerse a reemplazarlo en el plazo de tres años, por otro impuesto general al consumo, que asegurara la neutralidad tributaria y la competitividad económica, a partir de la firma del Pacto Federal el 12 de agosto de 1993.

Por distintos motivos, a la fecha actual, el citado reemplazo no se ha producido. En una primera etapa se realizó una readecuación de alícuotas, por la cual se disminuyó o se eximió del impuesto a las actividades productivas y se incrementó las alícuotas de los sectores comercio y servicios. Posteriormente, a partir de la crisis del 2001, se produjeron modificaciones en los ordenamientos tributarios de las distintas jurisdicciones, eliminando exenciones e incrementando alícuotas, en contraposición de lo definido en el Pacto Fiscal.

Existen diversas propuestas de sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que deben ser analizadas. De las mismas se destacan:

- a) IVA provincial
- b) Impuesto a las ventas minoristas
- c) IVA compartido

Las modificaciones y armonización del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a efectos de morigerar o eliminar los efectos distorsivos o su eventual reemplazo constituyen un debate de crucial importancia para las Finanzas Públicas Provinciales. Las distintas alternativas posibles deberán ser analizadas por el impacto sobre las autonomías provinciales, eficiencia económica, posibilidad de rápida y eficaz aplicación, su relación con la correspondencia fiscal y otros aspectos fundamentales propios de cada una de las propuestas.



DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO EN LA REPÚBLICA ARGENTINA

Asignación Constitucional

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

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

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.

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

- 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.
- c) y que podrá aplicar impuestos indirectos en concurrencia con las provincias. Esta atribución no surgía de manera expresa del texto constitucional anterior, no obstante lo cual había sido pacíficamente admitida. Se incorpora en la reforma constitucional de 1994 dentro del art.75, inc.2.
- d) las provincias, por su parte, como consecuencia de los principios ya recordados, carecen de toda potestad tributaria en materia aduanera, tienen potestad concurrente en materia de impuestos indirectos, y potestad primigenia en materia de impuestos directos, salvo que los haya establecido la Nación.



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

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

Ley de Coparticipación

Con la creación a nivel nacional de los impuestos internos, en 1891, que coexistieron con análogos impuestos provinciales preexistentes y con los que se fueron creando con posterioridad, comenzaron los problemas de superposición tributaria. A los efectos de subsanar la anomalía surgieron regímenes de coordinación denominados leyes convenio. Estas leyes convenio al principio sólo se referían a los citados impuestos internos, pero poco a poco abarcaron un importante universo de tributos que quedaron dentro de sus mandatos, evitando en muchos casos la superposición tributaria, no prohibida constitucionalmente, pero obviamente contraria a la competitividad de la producción.

En la actualidad, si bien existe un mandato constitucional de dictar una nueva ley de coparticipación nacional, está vigente la ley 23548 del año 1988.

Esta norma establece un régimen de coparticipación de los impuestos recaudados por la Nación, verificándose además una restricción para la creación de impuestos análogos a los coparticipados, bajo pena de que la jurisdicción que no acate la normativa, será excluida de la coparticipación.

Con respecto a la futura ley de coparticipación, el primer párrafo del art. 75 inc. 2) señala que las contribuciones previstas en este inciso (directas e indirectas) son coparticipables, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica.

Por su parte el art. 75 inc. 3) menciona: "Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por la ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara"

Se establece el dictado de una ley convenio (antes de fines de 1996, aún pendiente) que sobre la base de acuerdos entre la Nación y las Provincias instituya un régimen de coparticipación de estas contribuciones.

La distribución deberá efectuarse en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto. No habrá transferencias de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos y por último se establece que un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso 2) del art. 75.

Pacto Fiscal.

El esquema tributario vigente no resulta el más adecuado para la promoción de la competitividad de los productores locales. Para tratar de solucionar este enfoque el gobierno nacional invitó a las provincias a suscribir el Pacto Fiscal del 12.08.93, en donde entre otras cosas se propuso:

* la derogación del impuesto sobre los ingresos brutos para agosto de 1996, sustituyéndolo por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía. Esta derogación estaba precedida de una serie



de exenciones a determinadas actividades (producción primaria, prestaciones financieras, industria manufacturera, construcción de inmuebles, etc.)

* derogación del impuesto de sellos a toda operatoria financiera y de seguros institucionalizada que afectase a los sectores agropecuarios, industrial, minero y de la construcción y gradualmente ir abarcando el resto de las operaciones y sectores, debiendo completarse dicha derogación antes del 30 de junio de 1995.

A cambio de estos "sacrificios provinciales", la Nación acordaba su "cuota de sacrificio", derogando el impuesto sobre los activos para las actividades por las que se derogara sellos, y reduciendo el impuesto al trabajo, en las jurisdicciones y para las actividades, en donde se produjera la derogación del impuesto sobre los ingresos brutos.

También se acordaba en dicho Pacto que las provincias derogaran de inmediato los impuestos específicos que graven la transferencia de combustibles, gas, energía eléctrica y servicios sanitarios, excepto que se traten de transferencias destinadas a uso doméstico. Asimismo se derogarían de inmediato los que graven directa o indirectamente, a través de controles, la circulación interjurisdiccional de bienes o el uso para servicios del espacio físico, incluido el aéreo.

Se promovía en el mismo sentido de lo propuesto en el párrafo anterior idéntica actitud por parte de los Municipios. Asimismo se propiciaba la derogación de las tasas municipales en general en los casos que no constituyeran la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que se excediera el costo que se derive de su prestación.

En los hechos las medidas que se acordaron desde el punto de vista formal, fueron desvirtuadas por medidas de administración tributaria que llevaron a limitar las exenciones o liberalidades otorgadas. Se observó en los gobiernos locales lo que llamamos "resistencia pasiva" a la concreción de una coordinación financiera interna propuesta por el gobierno central.

ANTECEDENTES DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Desde los tiempos de la colonia, con anterioridad a la sanción del impuesto a las actividades lucrativas, existían en las provincias las patentes, que originalmente eran fijas. La institución de las patentes se remonta al medioevo, época en que el soberano otorgaba una carta - patente, es decir, una autorización para ejercer una determinada actividad, ya sea, comercio, industria, un oficio, o quizás la de corso armado en los mares.

La evolución de esta gabela lo convirtió en un verdadero impuesto, que busca la capacidad contributiva en el ejercicio de una actividad.

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

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

En el mismo año se dictó la Ley Nacional N° 13.487 del 30-9-48 que sustituyó el inc.3 del art.1 de la Ley Orgánica Municipal N° 12.704 y sancionó en el orden de la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, (ejerciendo el Congreso la competencia que le



otorga el hoy art. 75, inc. 30, de la Constitución Nacional), el Impuesto a las Actividades Lucrativas, que regiría a partir del 1 de enero de 1949. En ese año 1949, el Ministerio del Interior quiso reordenar la situación financiera de los municipios de los territorios nacionales, que eran entidades autárquicas, mientras que a dichos territorios nacionales los administraba el Gobierno Central y con fondos de Rentas Generales, para ello, dichos municipios fueron dotados de un Impuesto a las Actividades Lucrativas a imagen y semejanza del establecido por la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

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

En 1974 se anunció su derogación al implantarse al año siguiente el Impuesto al Valor Agregado que reemplazaría a este gravamen y al impuesto nacional a las ventas. No obstante, al año siguiente, a pesar de la incorporación del IVA al sistema tributario argentino, el impuesto a las Actividades Lucrativas, subsistía bajo diversas denominaciones, con el mismo hecho imponible, pero distinta base imponible que variaba según la jurisdicción.

En 1976 vuelve a mudar de denominación: Impuesto a las Actividades con fines de Lucro, Impuesto a las Actividades Económicas, etc. y con base imponible semejante a la actual: los ingresos brutos devengados en la jurisdicción.

En 1977, la denominación era ya la actual: Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos, salvo en Salta que se denomina Impuesto a las Actividades Económicas y con características sustancialmente semejantes.

NORMAS DE ARMONIZACIÓN DE LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Convenio Multilateral

Lógicamente, este gravamen sustentaba el principio de territorialidad; entonces, ocurría que un contribuyente que ejercía una actividad en las dos jurisdicciones mencionadas se encontraba gravado por ambos fiscos, y por el mismo hecho imponible. Obviamente, la recta aplicación del impuesto a las actividades lucrativas cuando un contribuyente ejercía una actividad de un proceso económicamente inseparable daba lugar a una doble imposición horizontal o superposición impositiva. La Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires (MCBA) gravaba los ingresos derivados de actividades desarrolladas fuera de su jurisdicción por sujetos radicados dentro, cuando no las ejercieran por medio de sucursales o establecimientos permanentes y no llevaran contabilidad debidamente discriminada, a cambio de lo cual eximía el supuesto inverso, criterio que no era seguido por la Provincia de Buenos Aires.¹

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

¹

Jarach D., "Curso Superior de Derecho Tributario" CIMA(1957)



El Convenio Multilateral, en principio tenía el objetivo de evitar las superposiciones impositivas en los casos de actividades interjurisdiccionales, pero esto no había sido su única finalidad. Tal como señala Jarach,² además de subsanar ese inconveniente y al tiempo que lo hacía, se propuso fundamentalmente coordinar y armonizar el ejercicio de poderes tributarios autónomos, con el objeto de lograr uno de los principios más importantes de un Estado Federal: el que el sólo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones políticas en que se divide el país, no debiera acarrear al contribuyente una carga impositiva más gravosa que la que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.

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

La tarea de coordinación, tiene también por finalidad evitar a los contribuyentes, las múltiples y repetidas fiscalizaciones con respecto a obligaciones fiscales originadas por un mismo hecho imponible y medidas por un mismo monto de ingresos brutos, obviando con ello la superposición de tareas administrativas y el consiguiente dispendio de esfuerzos, cerrando de paso, las brechas que favorecen la evasión fiscal.³

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

El 18 de agosto de 1977, se aprobó el texto vigente en la actualidad, que fue suscrito por todas las jurisdicciones⁴.

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

Para darle mayor firmeza institucional a la antes dicha uniformidad en lo sustancial del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tales pautas serían incorporadas dentro de la Ley de

² Jarach D., "Curso Superior de Derecho Tributario" CIMA(1957)

³ Bulit Goñi E, "Convenio Multilateral" Ediciones Depalma (1992)

⁴ Cabe aclarar, que el texto modificatorio aprobado en Córdoba en 1988, ha tratado de incorporar algunas normas que según la experiencia recogida en la aplicación de los textos anteriores, hacían y hace falta aclarar todavía, pero no rige por falta de las adhesiones unánimes.



Coparticipación Federal N° 20.221 mediante la Ley N° 22.006 y modificatorias conformando un texto que sería mantenido en la Ley N° 23.548.

En el año 1988, la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria aprobaron en Córdoba un Proyecto de Nuevo Convenio Multilateral que nunca entró en vigencia porque no fue ratificado por todas las jurisdicciones, pero que en aquellos supuestos donde el actual Convenio guarda silencio es un elemento de referencia. La importancia de este Proyecto para el análisis de algunas cuestiones controvertidas lo da el Dr. Arsenio Diaz: "El proyecto elaborado en Córdoba en 1988, nunca tuvo vigencia, pero fue ratificado por varias jurisdicciones y es indudable que no sólo los fiscos sino también los contribuyentes lo tienen como fuente de consulta por ser técnicamente más avanzado que el actual".⁵

Principales características del Convenio vigente:

- a) En primer lugar, el Convenio define su ámbito de aplicación en sólo aquellas actividades, que realizadas por un mismo sujeto y conformando un proceso único económicamente inseparable, se ejercen en más de una jurisdicción. El Convenio no dispone nada sobre aquellas actividades que son ejercidas exclusivamente en el ámbito interno de una jurisdicción. Lo cual implica que existen dos tipos de contribuyentes:
 - ✓ Contribuyentes directos
 - ✓ Contribuyentes del Convenio.
- b) El mecanismo de distribución de base imponible adoptado por el Convenio se aplica aún cuando no se verifique ninguna superposición impositiva. Por ejemplo, si una jurisdicción donde se ejerce actividad, el fisco pertinente ha procedido a la exención del gravamen, la o las otras jurisdicciones sólo podrán gravar la parte de los Ingresos Brutos totales que resultan atribuidos, ya que la no gravación de la actividad por las demás jurisdicciones, o su gravación por éstas en una magnitud menor, no hacen acrecentar la porción gravable por las demás en que verifique el hecho imponible.
- 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 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.
- e) En ciertos supuestos, expresamente mencionados por el Convenio como regímenes especiales, la distribución de base se realiza conforme a porcentajes fijos.

⁵

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



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

El convenio y la ley de coparticipación

Es fundamental, analizar brevemente el art. 9⁶ de la Ley N° 23548 inc. b punto 1 que excluye al Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la posible analogía con Impuestos Nacionales Coparticipados, a condición de que se ajuste a las pautas que allí se consignan.

⁶artículo 9 ley 23548

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 impositivas sujetas a los impuestos nacionales distribuidos, ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los brutos a que se refiere esta ley. Esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios electivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

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

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

- Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales, con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual, excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos;
- Se determinarán sobre la base de los ingresos del período, excluyéndose de la base imponible los importes correspondientes a impuestos internos, impuesto al valor agregado -débito fiscal - e impuestos para los Fondos: Nacional de Autopistas, Tecnológico, del Tabaco y de los Combustibles.
- Esta deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derechos de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. El importe a computar será el del débito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del impuesto al valor 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;
- agregado o de los restantes gravámenes, respectivamente y en todos los casos, en la medida en que correspondan a las operaciones de actividad sujeta a impuestos, realizadas en el período fiscal que se liquida;
- En casos especiales la imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes;
- Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza);
- Podrán gravarse las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional (puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y todo otro de similar naturaleza), en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad;
- En materia de transporte interjurisdiccional la imposición se efectuará en la forma prevista en el convenio multilateral a que se refiere el inc. d);
- En materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja -a condición de reciprocidad - que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el impuesto;
- En materia de combustibles derivados del petróleo con precio oficial de venta, la imposición no alcanzará a la etapa de producción en tanto continúe en vigencia la prohibición en tal sentido contenida en el decreto-ley 505/58 y sus modificaciones.
- En las etapas posteriores podrá gravarse la diferencia entre los precios de adquisición y de venta;
- Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal -incluidos financiación y ajuste por desvalorización monetaria - estarán sujetos a la alícuota que se contemple para aquella;
- Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal, con las siguientes excepciones:

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

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



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

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

El art.9 inc. b, punto 1, dispone en el apartado 6 se dispone que el transporte interjurisdiccional solamente podrá ser gravado con ajuste a lo previsto por el convenio (art. 9). En el apartado 11 establece que los períodos fiscales serán anuales, con anticipo sobre base cierta, que en el caso de los contribuyentes alcanzados por el convenio serán mensuales, y en el apartado 12 prescribe que los contribuyentes sujetos al convenio pagarán los impuestos de todas las jurisdicciones en una sola, a cuyo fin ellas deberán concentrar la mecánica respectiva, y la uniformidad de las fechas de vencimiento⁷.

Del modo descrito se entrecruzan los dos sistemas de coordinación financiera interjurisdiccional que rigen en nuestro medio y así el vertical asegura la existencia del horizontal.⁸

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

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos y los pactos Fiscales

A raíz de la implementación del Plan de Convertibilidad y de los dos Pactos Federales, en 1992 y 1993, las provincias acordaron mejorar su propia movilización de recursos, reformar la estructura de los impuestos provinciales y eliminar una serie de impuestos

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

-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;.....

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

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



distorsionantes, modernizar la administración pública provincial, privatizar las empresas públicas, incluyendo la banca provincial, desregular la economía provincial y transferir las cajas de jubilaciones de los empleados públicos provinciales al sistema nacional.

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

Con anterioridad al vencimiento del primer Pacto Fiscal del 12-08-92⁹, aprobado por ley nacional nro. 24130, se suscribe un nuevo Pacto Fiscal, llamado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, donde las provincias se comprometían, respecto al impuesto sobre los Ingresos Brutos a:

- Eximir del I.S.I.B. en forma progresiva y antes del 30-6-95 a las siguientes actividades: Producción primaria, prestaciones financieras, compañías de seguros, de capitalización y ahorro y de emisión de valores hipotecarios, fondos comunes de inversión y de jubilaciones y pensiones, compraventa de divisas, producción de bienes excepto las ventas a los consumidores finales,¹⁰ prestaciones de servicios de electricidad, agua y gas excepto las que se efectúen en viviendas de recreo o veraneo y construcción de inmuebles. No quedando comprendidas en la exención las actividades hidrocarburíferas.
- Sustituir el I.S.I.B., en un plazo no mayor de tres años, por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía.
- Imponer o recomendar a los municipios la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos imponibles que los impuestos provinciales a cuya derogación se comprometen las provincias, entre otros compromisos.

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

⁹ En el Pacto Fiscal I se convino, el Estado Nacional queda autorizado a retener un 15 %, mas una suma fija de \$ 43.800.000 mensual, de la masa de impuestos coparticipables, en concepto de aportes de todos los niveles estatales que integran la Federación para los siguientes destinos:

a) El 15 % para atender el pago de las obligaciones provisionales nacionales y otros gastos operativos que resulten necesarios.

b) la suma de \$ 43.800.000, para ser distribuida entre los Estados provinciales suscriptores del presente convenio, con el objeto de cubrir desequilibrios fiscales:

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

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

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

— Entre Ríos: \$ 1.900.000.

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

¹⁰ Es de crucial importancia tener presente que las ventas a consumidores finales no gozan de éstas exenciones.



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

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

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.¹¹ Esta situación implica, que en la mayoría de las provincias ha habido una readecuación de las alícuotas de este impuesto, que se materializa en una baja de la presión tributaria en las actividades primarias e industriales y un alza compensatoria en los rubros comerciales y servicios; a tal punto que numerosas actividades primarias se encuentran exentas o gravadas a tasa cero de este impuesto.

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

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

- 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.

Compromiso Federal del 06 de Diciembre de 1999

Dentro de la dinámica de pactos entre la Nación y Provincias con el objetivo de armonizar tributos, debemos incluir este compromiso, 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."

¹¹ La etapa productiva incluye a las actividades primarias y de producción de bienes. **Se considera primaria** a la actividad agrícola, ganadera, caza, silvicultura, pesca y explotación de minas y canteras.



PRINCIPALES ASIMETRÍAS QUE DEBERÍAN SER OBJETO DE REVISIÓN PARA LOGRAR UN IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS ARMONIZADO

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

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

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

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

- ◆ Podrán ser designados agentes de retención o percepción cualquier persona física o jurídica, con independencia de que las mismas estén o no alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos
- ◆ Resultarán pasibles de retención o percepción aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo.
- ◆ En el caso específico de regímenes de retenciones, se fijan pautas diferentes según se trate de contribuyentes comprendidos en el régimen general o en regímenes especiales.
 - 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
 - d) Las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral podrán exigir que se practiquen percepciones, únicamente cuando el coeficiente del sujeto pasible de las mismas



atribuible a dichas jurisdicciones sea igual o superior a 0,1000. A dichos fines, el sujeto pasible de percepción deberá exhibir copia de la última Declaración Jurada (Form. CM05) debidamente intervenida. (Derogado por la RGCA 4/2006 del 28/05/2006)

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

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

Según Bult Goñi esto debe interpretarse :

- ◆ Que el importe que se retenga no exceda lo que debe tributarse a la jurisdicción por la distribución de base que impone el Convenio
 - ◆ Que la retención no convierta en contribuyente de la jurisdicción a quien no lo es
 - ◆ Que no le torne más gravoso su actuación interjurisdiccional de lo que sería su actuación local pura.
- 4) Asimismo, los regímenes de retención, recaudación y percepción que no tengan en cuenta lo normado por la Comisión Arbitral con relación a cuando resultan de aplicación y con qué límites , pueden dar origen a la existencia de saldos a favor inaplicables o bien que produzcan desvíos de recaudación, tendientes a absorber esos saldos .
 - 5) No puede dejar de mencionarse, aunque afecten especialmente cuestiones formales, la diversidad de criterios a los fines de establecer las normativas: Código Fiscal, ley impositiva, leyes especiales, decretos, resoluciones, etc. lo que dificulta un adecuado conocimiento de la normativa, con la consiguiente dificultad para su cumplimiento
 - 6) Dentro de las asimetrías de índole formal debe mencionarse también los diferentes nomencladores de actividades, prácticamente hay uno por jurisdicción

En resumen 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.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

BULIT GOÑI, E. *Impuesto sobre los ingresos brutos*. Ediciones Depalma,1997

CHAMATRÓPULO, M. *Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento*. Crónica Tributaria. Errepar. Tomo I.1994

JARACH, Dino. *Curso superior de Derecho Tributario CIMA* 1957



SIMÓN, J.H. *Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. UNR. Editora. Rosario, 2001

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



CUMPLIMIENTO ACTUAL DEL PACTO FISCAL II POR JURISDICCIÓN

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

Observaciones

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

En Chubut, el poder tributario respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los contribuyentes locales ha sido delegado a los municipios, luego los mismos otorgarán o no más exenciones de las que se admiten a nivel provincial

