



**REVISTA DE  
CIENCIAS ECONOMICAS**

**Publicación del Colegio  
de Graduados en  
Ciencias Económicas**

**Cuaderno Nº 4  
Oct. - Nov. - Diciembre 1978**

**545**

**I.S.S.N. 0325 - 3058**

**CG  
CE**

**ANALISIS DEL CONVENIO MULTILATERAL  
PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION  
EN EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS**

**Dr. Miguel José Cucchiatti**



teral en cuanto a las facultades municipales, donde se otorga a dichos fiscos mayores facultades que las que tenían anteriormente, que serán con toda seguridad fuente de litigio.

Finalmente se pone de manifiesto la necesidad de tomar urgentes medidas introduciendo modificaciones en forma inmediata en las leyes tributarias de las distintas provincias y también en el Convenio Multilateral, para restablecer una mejor relación fisco-contribuyente, y otras medidas a tomar a más largo plazo, tendientes a mejorar el sistema vigente, que se resumen en la siguiente ponencia:

## 1. Soluciones Propuestas

### 1.1. Inmediatas

- a) Modificar el actual sistema de actualización de deudas y créditos fiscales, permitiéndose el ajuste de los saldos que resulten a favor del contribuyente desde el momento del pago y no desde que se reclama la devolución.
- b) Propiciar una participación más dinámica de la Comisión Arbitral, en especial en cuanto a las facultades conferidas por el art. 24, inc. a) actuando de oficio, para resolver los problemas interpretativos.
- c) Requerir a las provincias —en cuanto a los impuestos municipales— la adopción de un sistema similar al de la Provincia de Buenos Aires, con prohibición expresa a las municipalidades de establecer impuestos sobre los mismos ingresos alcanzados con el impuesto a los ingresos brutos.
- d) Incluir una cláusula en el Convenio Multilateral por medio de la cual, los contribuyentes que hayan tributado el gravamen sobre la totalidad de sus ingresos, no se vean expuestos a requerimientos en una jurisdicción —por una diferente interpretación del Convenio— y a intentar la repetición de pagos en exceso en otra. Las normas propuestas a incorporar son las siguientes:

Art... Cuando una jurisdicción adherida modifique las declaraciones juradas de los contribuyentes del impuesto a los ingresos brutos, deberá dar traslado de la determinación a las demás jurisdicciones afectadas a fin de que intervenga en el proceso de determinación. Si dentro de los 30 días hábiles de la

notificación no se hicieran objeciones al ajuste proyectado, el mismo quedará firme, y corresponderá la compensación establecida en el art....

Art.... Las diferencias de impuesto determinadas por verificaciones que den lugar a una distinta apropiación de base imponible entre las jurisdicciones, una vez firmes, deberán ser compensadas —con más intereses e indexación— entre los fiscos afectados.

Los contribuyentes sólo responderán por las diferencias que se produzcan por:

- Existencia de alícuotas diferenciales.
- Declaración de base imponible distinta a la real.
- No haber confeccionado el Convenio. Sin perjuicio de lo expuesto cuando exista manifiesta contradicción entre las normas del Convenio y la interpretación hecha por el responsable, y su conducta no sea excusable, el fisco que se sienta perjudicado podrá aplicar las sanciones pertinentes.

## 1.2. Mediatos

Estudiar la posibilidad de establecer un impuesto federal a los ingresos brutos para las actividades sujetas al actual Convenio Multilateral, creando un organismo especial para la recaudación, y distribución mediante la aplicación de las actuales pautas del Convenio Multilateral, o bien insistir con las conclusiones de las VI Jornadas Tributarias.

# **ANALISIS DEL CONVENIO MULTILATERAL PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS**

## **1. Introducción**

La organización política de nuestro país corresponde al sistema federal, es decir, que coexisten poderes locales y un poder central, por lo que nos encontramos con más de un sujeto con potestad tributaria, según así resulta de nuestra Constitución Nacional. En el artículo 4º, cuando se establecen las fuentes de recursos del Tesoro Nacional, se indican entre otros, los impuestos que equitativa

y proporcionalmente imponga el Congreso Nacional, disposiciones que por otra parte se hallan complementadas con el artículo 67 inciso 12), el anumerar sus facultades, estableciendo que corresponde al Congreso imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y el bienestar general del Estado lo exijan. Sin perjuicio de esta delegación, las provincias conservan el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal y aquellos que especialmente hayan reservado por pactos especiales al momento de su incorporación.

De acuerdo con las normas antes señaladas, surge la concurrencia de poderes de la Nación y las provincias en materia tributaria, a excepción de los impuestos aduaneros, dado que en el artículo 99 de la Constitución Nacional, se dispone que en todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las que regirán las tarifas que sancione el Congreso. Normas similares sobre la circulación de mercaderías y bienes en el territorio nacional, se hallan contenidas en los artículos 10, 11 y 12.

Frente a esta situación de existencia de varios poderes con potestad tributaria, se produce la doble tributación interna, que consiste en la violación de un principio general, que establece que todo hecho o acto atribuible a una persona no puede ser gravado por más de un poder tributario con un mismo o análogo impuesto.

Para la solución de este problema en nuestro país se han establecido dos sistemas a saber:

- a) Unificación de la recaudación en un sólo poder tributario —la Nación— y su posterior distribución de los impuestos recaudados entre los distintos poderes que participan de la misma; este sistema es aplicado en materia de impuestos internos a los consumos, a las ganancias, al valor agregado, etc., por la ley de coparticipación federal.
- b) División de la materia imponible entre los distintos poderes con potestad tributaria.

Este procedimiento es el que se utiliza en el impuesto a las actividades lucrativas, hoy impuesto a los ingresos brutos, a través de la sanción de un Convenio Multilateral, por medio del cual los distintos poderes establecen la forma de dividir la materia imponible, mediante pautas previamente fijadas; luego en forma

individual cada una de ellas determina la base de imposición, las deducciones permitidas a dicha base, como así también las alícuotas que consideren procedentes según el tipo de actividad de que se trate, y de acuerdo con los principios de política tributaria que cada poder local considere más adecuado.

## **2. Normas del Convenio Multilateral**

Con el propósito de dividir la materia imponible y según se señalara en 1. b), los distintos fiscos provinciales celebraron un Convenio Multilateral cuyas últimas modificaciones fueron aprobadas en el año 1977 en la provincia de Salta con vigencia a partir del año 1978. A los efectos de distribuir la base de imposición, el citado Convenio contiene una norma de carácter general, artículo 2º y otras normas especiales artículos 6º a 13º.

Las actividades que abarca el Convenio son las que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero por provenir tales ingresos de un proceso único y económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas las provincias. El Convenio no aclara cómo debe procederse cuando un mismo contribuyente tiene más de una actividad —por ejemplo, industrial y agropecuaria— y una de ellas se desarrolla totalmente en una sola jurisdicción; el criterio de la Capital Federal y la Provincia de Córdoba, en algunas inspecciones ha sido el de considerar que cuando una de las actividades entra en el Convenio, arrastra a las demás, criterio que por otra parte parece razonable, teniendo en cuenta las características generales del Convenio.

### **2.1. Régimen general — artículo 2º**

El régimen general prevé que la base imponible estará dada por los ingresos totales del contribuyente, los que se distribuirán entre todas las jurisdicciones de acuerdo con las siguientes pautas:

- a) Cincuenta por ciento en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción, debiendo considerarse como tales, aquellos que tienen su origen en el ejercicio de la actividad que produce los ingresos gravados.

Estos gastos se dividen en computables y no computables, teniendo este último carácter, el costo de las materias primas, los

tributos nacionales, provinciales y municipales, los intereses, los honorarios y sueldos de directores, síndicos y socios de sociedades en la medida que superen el 1 % de la utilidad del balance comercial, los originados en publicidad y el costo de los servicios contratados para su comercialización. No son computables las amortizaciones contables, pues el Convenio dispone que deben considerarse las admitidas para el impuesto a las ganancias.

Se entiende que los gastos son efectivamente soportados en una jurisdicción, cuando tengan relación directa con la actividad que en la misma se desarrollen. Cuando no puedan ser atribuidos con certeza, se utilizará para su apropiación el coeficiente que surja de los restantes gastos computables.

Finalmente cabe aclarar que los gastos de transporte deben atribuirse en partes iguales entre las jurisdicciones en que se realice el hecho imponible.

- b) Cincuenta por ciento en proporción a los ingresos obtenidos en cada jurisdicción. A efectos de atribuir los ingresos se deberá tener en cuenta el lugar donde se origina el ingreso, ésto es, donde se efectúa el pedido si existen corredores o bien la sede del contribuyente si sus ventas son realizadas directamente. Cabe señalar que de acuerdo con la última modificación introducida al artículo 1º, último párrafo, las ventas por correspondencia, telégrafo, teléfono, etc., deberán ser atribuidas a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, siempre que en ella se hayan realizado gastos vinculados con dichas operaciones, aunque no sean computables según lo indicado en a).

A partir del año 1978, los ingresos y gastos a considerar serán los que surjan del balance comercial cerrado en el ejercicio inmediato anterior, aún cuando éste no sea coincidente con el del año calendario. De no confeccionarse balances comerciales se tendrán en cuenta los gastos e ingresos del año calendario inmediato anterior.

Cabe aclarar que los porcentajes de ingresos y gastos deberán ser aplicados a los efectos de la determinación del gravamen —según los códigos vigentes en todas las jurisdicciones— sobre los ingresos del período fiscal del año en curso.

## 2.2. Regímenes especiales, artículos 6º a 13.

El artículo 6º contempla el caso de las empresas de construcción, habiéndose incluido a partir del año 1978 las de demolición, excavación, perforación, etc. En estos casos los ingresos obtenidos se adjudicarán en la siguiente proporción: 90 % a la jurisdicción donde se realicen las obras y el 10 % restante a la que corresponda al domicilio de la empresa.

El artículo 7º regula las actividades desarrolladas por entidades de seguros, de créditos, de capitalización y ahorro, de ahorro y préstamo y las financieras no bancarias. Cuando dichas instituciones contraten operaciones relativas a bienes o personas radicadas fuera de su jurisdicción, deberán adjudicar a esta última el 80 % de los ingresos originados en la operación. El 20 % restante se adjudicará a la jurisdicción del asiento principal de la entidad. Idéntico criterio siguen las disposiciones de los artículos 10, 11 y 12 referidos a actividades desarrolladas por profesionales, rematadores, comisionistas u otros intermediarios y en el caso de prestamistas hipotecarios o prendarios no organizados en forma de empresa.

Por su parte el artículo 8º contiene normas para los "bancos" que poseen locales en más de una jurisdicción, facultando a las provincias para gravar los ingresos originados en su territorio.

En lo que respecta al artículo 9º cabe señalar que el mismo está referido a las empresas de transporte, conteniendo una disposición expresa que faculta a percibir el gravamen a la jurisdicción donde se origina el viaje.

En relación con las disposiciones del artículo 13, puede decirse que el mismo contempla el supuesto de productos agropecuarios que son despachados por el propio productor sin facturar a otra jurisdicción, como así también el caso de compras efectuadas por determinadas industrias (vitivinícolas, azucareras, tabacaleras, etc.) o por otros responsables (algodón, lanas, frutas, etc.), al igual que el régimen de la "mera compra" de determinados productos agropecuarios, condicionándose su gravabilidad por parte del fisco de la jurisdicción productora, al hecho de que ésta no grave al productor.

En su primer párrafo, es decir cuando se trate de industrias vitivinícolas y azucareras y/o de productores que despachen sus pro-



ductos sin facturar, corresponderá adjudicar a la jurisdicción de origen el precio mayorista oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. Cuando el mismo no pueda determinarse fehacientemente o existan dificultades para su obtención, se entenderá que representa el 85 % del precio de venta obtenido. El restante 15 % se adjudica a la jurisdicción donde se efectúe la venta.

En los supuestos contemplados en el segundo párrafo del artículo 13, el monto imponible atribuible a la jurisdicción productora, estará dado por el importe de la compra efectuada. La diferencia que se verifique entre el precio de venta del producto final y el referido monto imponible, se distribuye entre las restantes provincias donde se comercialice, con arreglo a las normas del artículo 2º del Convenio.

Para terminar, en los casos contemplados en el último párrafo, corresponde señalar que el monto imponible para la jurisdicción productora será del 50 % del importe de la compra realizada en la misma. Al igual que para el segundo párrafo, la diferencia entre el precio de venta y el valor adjudicado a la provincia productora, se distribuirá entre aquellas donde se verifique el hecho imponible, teniendo en cuenta las normas del artículo 2º.

Resulta conveniente destacar que dicha apropiación procede sólo en el supuesto de que la jurisdicción productora no grave al productor, en cuyo caso la totalidad de los ingresos obtenidos por las ventas de los productos, se distribuirá conforme el régimen del artículo 2º.

Sobre el particular y teniendo en cuenta las legislaciones provinciales actuales, esta norma se ha convertido en la práctica en "letra muerta", atento a que la casi totalidad de las jurisdicciones gravan sus productos en cabeza de los productores radicados en su jurisdicción, tornando inaplicable dicha disposición.

### **3. Modificaciones al Convenio Multilateral, vigentes a partir del 1.1.78**

La convención celebrada por las provincias, en la ciudad de Salta en el año 1977, introdujo modificaciones al Convenio que entraron a regir en el año 1978, y son entre otras, las siguientes:

### 3.1. Modificación en cuanto a los gastos computables.

Se agregó al artículo 3º el siguiente inciso b): "el costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización". La incorporación de esta norma resulta un tanto extraña en cuanto al criterio que hasta el presente se seguía en materia de gastos, y sin lugar a dudas va a ser un elemento más para la polémica respecto de los casos en que será de aplicación.

A simple vista, pareciera que el mismo se refiere a aquellos supuestos en que se contraten servicios de terceros para la comercialización de productos, como por ejemplo: el caso de una concesionaria de automotores que contrata una organización de venta para la colocación de sus unidades, en lugar de tener personal en relación de dependencia. También quedarían incluidos los gastos que una empresa de turismo realiza cuando contrata transportes de terceros, guías y azafatas, para cumplir con los servicios de excursiones que ella realiza.

### 3.2. Apropiación de ventas en función del domicilio

Una importante modificación agregada como último párrafo del artículo 1º, es la que se refiere a la forma en que debe apropiarse la materia imponible cuando las ventas se realicen por correspondencia o en forma similar. En efecto, la citada norma dispone que "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, teletipo, teléfono, etc.)".

El primer problema que debemos dilucidar es el alcance de la expresión "se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables". Esta disposición, sin lugar a dudas va a ser fuente de numerosos litigios por la ambigüedad de la terminología empleada.

Se discute ya, si el gasto de publicidad que una empresa realice por la colocación de un aviso en un diario, al tener éste circulación en todo el país, produce los efectos antes señalados, es decir apropiación de la venta en función del domicilio.

Parecería que a efectos de dilucidar esta incógnita, deberá estarse a la realidad de los hechos, es decir, la manifiesta intención del vendedor de realizar la promoción de sus productos mediante la colocación de avisos en periódicos locales, atento a que en tal supuesto se materializaría la voluntad de efectuar una publicidad directa.

Dicha afirmación se basa en el hecho de que la circulación del periódico por sí sola, no puede ser considerada como un hecho generador de gastos susceptibles de originar la adjudicación de ingresos al fisco provincial, puesto que la erogación se realiza en jurisdicción del domicilio del periódico. Afirmar lo contrario llevaría al absurdo de suponer, que si se hace publicidad por medio de la radio, como puede sintonizarse en todo el país, ese gasto debería tenerse en cuenta para la atribución en función del domicilio. Igualmente podría citarse el caso de una sociedad que contrate personal con domicilio en jurisdicción distinta a la suya y que cuando da parte de enfermo y se le envíe un médico de reconocimiento, partiendo de la premisa de que el profesional también reside en jurisdicción del empleador, podría sostenerse que el gasto ha sido realizado en la jurisdicción donde debió trasladarse el médico para el cumplimiento de su cometido.

Los ejemplos anotados se hacen al solo efecto de poner de manifiesto las dificultades que tendrán los contribuyentes para confeccionar correctamente el convenio.

Además de lo expresado precedentemente, el propio concepto de domicilio no está suficientemente aclarado en la norma comentada y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, ante una consulta concreta formulada por un contribuyente, ha contestado que a falta de aclaración expresa en el convenio, debe entenderse que el domicilio a considerar es el legal, sin embargo, esa respuesta puede no ser satisfactoria en todos los casos. En efecto, el concepto de domicilio legal puede resultar adecuado en algunas circunstancias, pero inaplicable en otras, pues, el Código Civil —ley de fondo a la que debe recurrirse— establece distintos tipos de domicilio, así tenemos:

### 3.2.1. Personas físicas

- a) Domicilio real: Según el artículo 89, el domicilio real de las personas, es el lugar donde tienen establecido el asiento principal de su residencia, es decir, el lugar donde viven y tienen el cen-

tro principal de sus actividades. Cabe aclarar que este domicilio no se obtiene por la simple residencia en un lugar, si no se tiene el ánimo de vivir allí.

Puede también ocurrir que se tenga la residencia en un lugar y los negocios en otro. En este caso y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 94 del Código Civil, el domicilio estará dado por el lugar de la residencia.

- b) **Domicilio legal:** El domicilio legal es el lugar donde la ley presume, sin admitir prueba en contrario, que una persona reside de una manera permanente, para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente. El artículo 90 enumera los distintos tipos de domicilio legal, entre ellos podemos mencionar el de los funcionarios públicos, que tienen su domicilio legal en el lugar donde desarrollan sus funciones. En este caso si esta persona desarrolla sus actividades oficiales en la Capital Federal y tiene un negocio en la Provincia de Buenos Aires, es evidente que el domicilio legal no resultaría adecuado para apropiar las ventas en función de él, pues no guarda ninguna relación con la realidad desde el punto de vista tributario.

### 3.2.2 Corporaciones y personas jurídicas

En el caso de las corporaciones, establecimientos y asociaciones autorizadas por las leyes o por el gobierno, su domicilio legal es el lugar donde está situada su dirección o administración, si en sus estatutos o en la autorización por la que se le concedió la personería no tuviesen un domicilio señalado (art. 90, inc. 3º del Código Civil). Es decir que en primer término, la ley da prioridad al fijado en sus estatutos, y a falta de éste debe tomarse como tal, el de su administración o dirección.

Sin embargo en muchos casos el domicilio que se fija en los estatutos, puede no tener nada que ver con el lugar donde estas personas jurídicas desarrollan sus actividades, pues es muy común que sociedades anónimas que tienen sus establecimientos y sedes principales de sus negocios en el Gran Buenos Aires, hayan constituido domicilio legal estatutariamente en la Capital Federal, por resultarles más cómodo constituir la sociedad en el orden nacional para no tener que realizar toda la tramitación en la ciudad de La Plata.

### 3.2.3 Conclusiones

Del análisis realizado, se observa que no puede darse a priori un criterio fijo en cuanto al domicilio que debe tenerse en cuenta para apropiarse la venta, por tratarse de una cuestión de hecho, que debe analizarse en cada caso, así por ejemplo: para las personas físicas, el domicilio legal —y el real en muchos casos— no resultan idóneos para tal fin, ya que, en mi opinión debe prevalecer siempre el lugar donde se desarrolla la actividad alcanzada con el impuesto.

En el caso de las personas jurídicas, como puede apreciarse, el domicilio legal puede resultar una ficción, y en tal circunstancia debe tomarse como domicilio a los efectos fiscales, la sede de su establecimiento o de su administración, según sea el lugar donde se dirija la facturación. Más compleja aún es la situación cuando las personas jurídicas tienen sucursales en distintos lugares del país, pues en este caso, el artículo 90, inciso 4º del Código Civil, dispone que estas entidades tienen un domicilio especial en el lugar en que tienen asiento las sucursales, pero la norma aclarará que el mismo sólo ha de tenerse en cuenta para la ejecución de las obligaciones allí contraídas por los representantes locales de la sociedad. En este supuesto, el domicilio especial también debiera considerarse para apropiarse las ventas, cuando las mercaderías fueron compradas por la sucursal sin que medie intervención de su casa central.

Sin embargo, la cuestión no es tan simple, pues puede darse el caso que la sucursal emita la orden de compra de las mercaderías y que la factura del proveedor se dirija a la administración central ubicada en otra jurisdicción, quedando en este caso la duda de cómo debe hacerse la imputación de esta operación, aunque en la realidad no le quedará al contribuyente otra alternativa que imputarla a la jurisdicción que figure como domicilio en la factura, pues probar lo contrario le resultará sumamente engorroso.

Sobre el particular cabe señalar que, al efectuar este análisis no pueden dejarse de lado las circunstancias que originaron la modificación aprobada en Salta, atento a que igual redacción poseía el Convenio modificado en la reunión celebrada en Mendoza con fecha 24 de julio de 1972 norma ésta que no entró en vigencia como consecuencia de no haber sido aprobada por todos los fiscos signatarios del acuerdo. Pero debe tenerse especialmente en cuenta que dicha modificación representó el triunfo de la tesis sustentada por las provincias del interior del país, frente a la negativa de Buenos Aires y Capital Federal, situación ésta que quedó demostrada

en los cambios operados en la interpretación que se pretendía dar al tema en las resoluciones de la Comisión Arbitral N° 3/68; de la Comisión Plenaria s/N° del 7-3-69; de la Comisión Arbitral N° 5 del 10-10-69 y de la Comisión Plenaria del 19-12-69. En definitiva la intención de los fiscos de las provincias, apuntaba a adjudicar el ingreso a la jurisdicción consumidora de los bienes y/o servicios, atento a que ésta realizaba el esfuerzo económico, es decir, se convertía en el receptor de los productos y veía disminuida su recaudación por una interpretación ajena a sus intereses.

La provincia de Buenos Aires —aún en desacuerdo— determinó el gravamen sobre esa base, desconociendo un fallo en sentido contrario de su propio Tribunal Fiscal, en una causa iniciada por ella a un contribuyente con domicilio fiscal en su jurisdicción que efectuaba ventas por correspondencia a clientes ubicados en la Capital Federal.

### 3.3. Régimen de Municipalidades

Como consecuencia de la modificación operada en la redacción del artículo 35, las municipalidades han sido facultadas para percibir sus “derechos” sobre la base de los ingresos atribuibles a su jurisdicción, es decir, se establece una distribución de los ingresos totales del contribuyente, con arreglo a las normas del Convenio.

Al mismo tiempo el último párrafo del artículo 35, establece que en el supuesto de municipalidades que sólo puedan percibir el gravamen en los casos de que exista local habilitado en el partido, las mismas se hallan facultadas a percibir los derechos sobre la base del ciento por ciento (100 %) del monto imponible atribuible al fisco provincial.

Esta norma producirá mayor perturbación al actual régimen de distribución, atento a que si bien en principio los derechos municipales sólo pueden percibirse si existe radicación o habilitación, no es menos cierto que es práctica de algunas municipalidades instaurar estos gravámenes a toda actividad que se desarrolle en su jurisdicción prescindiendo del acuerdo de la correspondiente habilitación.

Como puede apreciarse, si un contribuyente abona el gravamen sobre la totalidad del monto imponible provincial, por poseer solamente local habilitado en una municipalidad y posteriormente apa-

rece otra exigiendo el pago, basándose en que su ordenanza contempla la aplicación de gravámenes a todos los contribuyentes que posean local o no en su éjido, se produce de tal forma una superposición de impuestos, que en principio no puede solucionarse por vía administrativa, situación ésta que obliga a los contribuyentes a efectuar erogaciones adicionales, ya sea por el pago del gravamen requerido, sus actualizaciones y accesorios, como así también de costas para intentar su reclamo por vía judicial.

#### **4. Situación de los contribuyentes frente a las normas del Convenio Multilateral**

##### **4.1. Relativas a los regímenes especiales**

###### **4.1.1. Normas aplicables**

Dentro de este título se incluyen determinadas actividades que poseen ciertas características especiales y por ello se les otorga un tratamiento también especial (artículo 6º a 13).

De los regímenes especiales el que mayor complejidad presenta es el instituido por el artículo 13 que establece:

“En los casos de las industrias vitivinícolas y azucareras, así como “en el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o “frutos del país en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen, cuando sean despachados por el propio productor sin factura, para su venta fuera de la jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueran “despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, plantas “de fraccionamiento o a terceros, el monto imponible para dicha “jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza “a la fecha y en el lugar de expedición.

“Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85 % del precio de venta obtenido.

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

“En el caso de la industria tabacalera, cuando los industriales adquieran directamente la materia prima a los productores, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora un importe igual al respectivo valor de adquisición de dicha materia prima.

“La diferencia entre el ingreso bruto total y el referido importe será distribuída entre las distintas jurisdicciones en que se desarrollen las posteriores etapas de la actividad, conforme al régimen establecido por el artículo 2º. Igual criterio se seguirá en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores e intermediarios de quebracho y de algodón por los respectivos industriales y otros responsable del desmote, y en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de arroz, lana y frutas.

“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 50 / del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición.

“Cuando existan dificultades para establecer este precio, se considerará que es equivalente al 85 % del precio de venta obtenido.

“La diferencia entre el ingreso bruto total del adquirente y el importe mencionado será atribuída 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”.

#### 4.1.2. Dificultades que ofrecen las normas.

##### 4.1.2.1. Generalidades

En este caso y no obstante el tiempo de vigencia —casi 30 años— que lleva el Convenio Multilateral, las normas del artículo 13 ofrecen aún dificultades para su correcta aplicación. Algunas han sido resueltas por la Comisión Arbitral pero no son aceptadas por los fiscos para casos análogos, otras, aún están a la espera de solución, resultando los contribuyentes los únicos perjudicados frente a esta situación, en especial por el deficiente sistema de indexa-



ción que permite la actualización de las deudas en favor del fisco desde el vencimiento de la obligación fiscal, mientras que los montos pagados en exceso, sólo reciben ese tratamiento después de su reclamo.

Sobre el particular cabe señalar que el Convenio ha sido modificado al solo efecto de introducir variantes que permitan satisfacer los deseos recaudatorios de la mayoría numérica de provincias, que pugnaron para incluir el régimen de "venta por correspondencia" y facilitar la recaudación de las Municipalidades y de tal manera desligarse de la presión que ejercen éstas en sus presupuestos.

#### 4.1.2.2. Referidas a entidades financieras

Efectuada la aclaración del sentido de las modificaciones operadas en Salta, corresponde destacar que el artículo 7º insiste en una redacción inadecuada, cuando incluye a las entidades financieras no bancarias, responsables éstas que a la luz de las normas actuales pueden ser entidades autorizadas o no por el Banco Central.

De tratarse de las primeras, es decir "autorizadas" por su mecánica operativa debieron conceptuarse como "Bancos" e incluirse en las disposiciones del artículo 8º, dado que lo contrario supone un tratamiento desigual para responsables que desarrollan iguales actividades, puesto que las financieras autorizadas en la práctica efectúan las mismas operaciones que los Bancos con la sola excepción de recibir depósitos a la vista, actividad ésta que no produce hecho imponible alguno, puesto que no constituye ingreso sujeto a impuesto.

Por otra parte es menester destacar que dichas entidades cumplen con todos los requisitos impuestos por el Banco Central y hasta su fórmula de balance es idéntica a la de los Bancos.

Por lo señalado queda demostrado que el Convenio incurre en un nuevo error y debe ser modificado para adecuar su redacción a la realidad actual de estas entidades.

#### 4.1.2.3. Referidas a productores agropecuarios y determinadas industrias

Para comprender la verdadera magnitud de este problema, se hace necesario hacer una breve reseña de los casos resueltos por la Comisión Arbitral y otros que aún no han tenido solución.

#### 4.1.2.3.1. Exportadores y/o industriales que adquieren lanas

De acuerdo con lo señalado en el 2º párrafo del artículo 13 del Convenio, en el caso de adquisiciones directas a los productores, acopiadores o intermediarios de lana, arroz y fruta, debe en primer término imputarse un monto igual al de la compra a la jurisdicción productora y a la diferencia resultante entre el monto de venta y dichas compras, se las distribuirá de acuerdo con el artículo 2º.

Una empresa radicada en la Capital Federal que se dedica a la exportación y venta en el mercado interno de lana entendió que su caso encuadraba perfectamente en la norma antes citada y procedió a confeccionar sus declaraciones juradas en esa forma, pues realizaba sus adquisiciones de materia prima a productores ubicados en las distintas provincias, a través de representantes que le remitían el producto a la Capital Federal, para que luego de ser lavado y peinado se destinara a su comercialización.

En el año 1976 a raíz de una inspección iniciada por la Provincia de Buenos Aires, se le cuestionó el criterio seguido, sosteniendo en esa oportunidad el fisco, que la norma comentada se refería exclusivamente al caso de adquisiciones realizadas por industriales, y que la lana lavada y/o peinada no constituía un proceso industrial, no siendo por lo tanto de aplicación la norma.

Frente a este criterio fiscal, el contribuyente sostuvo que la norma era de aplicación, por cuanto no era necesario que se tratara de adquisiciones hechas por industriales. Sin embargo la reconsideración solicitada por el contribuyente a quien se le determinó impuesto y aplicó multa, fue desestimada confirmándose la resolución.

Este es uno de los tantos casos en que existe una Resolución de la Comisión Arbitral para un caso análogo y donde el fisco hace caso omiso de ella. En efecto, la Resolución General Nº 2 de la Comisión Arbitral del 29 de abril de 1966, cuando se refirió al artículo 13 del Convenio Multilateral —cuya redacción se mantenía aún vigente en el año 1976— en uno de sus considerandos señaló que “queda por resolver, no obstante, cuál es el sistema de atribución de los ingresos brutos que en el caso debe adoptar el acopiador o intermediario, es decir, si a tal efecto debe aplicar el régimen general del artículo 2º o el régimen especial del 2º párrafo del artículo 3º.

Que no cabe duda que la norma del artículo 13 —en todos los supuestos que contempla— tuvo por finalidad la de reconocer a las

jurisdicciones productoras de materias primas un derecho especial —al margen del sistema general del Convenio— sobre los ingresos brutos del contribuyente, con lo que también se respetó el instituto de la mera compra preexistente en la legislación tributaria de la jurisdicción productora.

Que siendo ello así y al margen de cualquier oscuridad que pueda existir en el texto de la norma, es razonable concluir que en el caso de que se trata, el acopiador o intermediario debe atribuir sus ingresos brutos conforme al régimen especial reglado por el 2º párrafo del artículo 13 del Convenio del 14 de abril de 1960, conclusión que armoniza con el espíritu que preside la incorporación de esta norma y con el instituto de la mera compra legislado por los Códigos Fiscales de las jurisdicciones productoras”.

Estas conclusiones que se refieren a la compra de algodón, también deben ser de aplicación al caso de la lana, dado que ambos productos se hayan comprendidos en la misma norma, y por lo tanto la Provincia de Buenos Aires no tenía derecho a seguir el criterio que aplicó en esa oportunidad.

Cabe hacer notar respecto del tratamiento a dispensar a los intermediarios y acopiadores, que han sido incluidos en esta norma cuando su actividad consiste en el acercamiento entre comprador y productor, circunstancia ésta que los convierte en simples intermediarios y hace que el gravamen se tribute sobre el valor de las mercaderías extraídas de la jurisdicción de origen. Cuando los “acopiadores” actúen a nombre propio serán ellos los responsables de ingresar el gravamen cuando adquieran el producto, y luego la diferencia entre el precio de venta obtenido y el importe adjudicado a la jurisdicción de origen, deben distribuirlo entre las jurisdicciones donde se realice comercialización con arreglo a las normas del artículo 2º del Convenio Multilateral.

En mi opinión no puede existir otra solución que la propuesta, dado que lo contrario importaría reconocer una base imponible a la jurisdicción del “acopiador” que no sería la productora, apartándose deliberadamente del espíritu que originó su inclusión en el Convenio bajo análisis.

La pretensión de la Provincia de Buenos Aires en el caso analizado, resulta a todas luces extemporánea, puesto que el artículo 13 define claramente los casos en que los industriales deben adjudicar sus compras a la jurisdicción de origen y por otra parte no se

encuentra facultada para interpretar el Convenio en su exclusivo beneficio a despecho de las verdaderas jurisdicciones productoras, las que por otra parte tienen el derecho de exigir el gravamen, todo esto en perjuicio de los contribuyentes, quienes se ven obligados a efectuar el ingreso y posteriormente iniciar las correspondientes demandas de repetición para obtener la devolución de las sumas abonadas indebidamente.

#### 4.1.2.3.2. Industrializadores de frutas.

Una empresa radicada en Mendoza, que se dedica a la elaboración de dulces a partir de la compra de materia prima —frutas— a productores de esa y otras provincias; determinó su impuesto aplicando el criterio de atribuir a la jurisdicción de Mendoza en primer término, un importe igual al de la compra efectuada en ella, distribuyendo luego la diferencia entre sus ingresos y dicho importe, mediante la aplicación del artículo 2º del Convenio.

En el año 1976 fue fiscalizada y se le observó el sistema seguido, pues la inspección actuante sostuvo que debía aplicarse la primera parte de dicho artículo, es decir, que debía atribuirse el 85 % del precio de venta de su producto final (dulce) a Mendoza, ya que los productos que ella elaboraba salían con destino a sus depósitos o sucursales sin factura, y el 15 % restante mediante la aplicación del artículo 2º.

El criterio sustentado por la provincia es a mi juicio erróneo, por cuanto la norma que se refiere a la atribución del 85 % a la jurisdicción productora de bienes agropecuarios —donde se pretende incluir a la fruta— es bien claro, en el sentido de que no se trata de cualquier despacho de productos agropecuarios, sino del que hacen los propios productores como sería, por ejemplo, el envío de cereales que el agricultor de una provincia efectúa a otra, para su posterior venta, pues el primer párrafo del artículo 13º, en este aspecto, dispone: "... en el caso de productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país en bruto, elaborados y/o semielaborados en su jurisdicción de origen, cuando sean despachados por el propio productor sin factura...". Además cabe agregar que la norma bajo análisis contempla expresamente a las industrias comprendidas en su redacción, es decir las vitivinícolas y azucareras, de manera tal que por vía de interpretación no puede extenderse el criterio a otras industrias, so pena de incurrir en un error que perjudicaría tanto a los contribuyentes como a las arcas fiscales de las restantes jurisdicciones adheridas al Convenio.

Sin perjuicio de la solución que este tema tenga finalmente, es de destacar que la solución reglamentaria arribaría después de 30 años de vigencia de la norma, y si el criterio fuera favorable a la pretensión fiscal, tendríamos que admitir que muchos de los grandes contribuyentes que tienen la fábrica en una provincia y sus depósitos o casas centrales en otra, tendrán este problema, pues, un molino harinero tendría que aplicar el artículo 13º, lo mismo ocurriría con los frigoríficos.

#### 4.1.2.4. Casos especiales

Existen algunos casos especiales en los que por las características particulares que reviste la explotación, la aplicación de las normas del artículo 2º y 13º crea dificultades insalvables, no previstas en el Convenio Multilateral, ni han sido aún materia de resolución por parte de la Comisión Arbitral. Este caso se presenta en los establecimientos que poseen explotación de cría en el norte del país, y que a medida que la hacienda se va desarrollando son trasladadas hacia el sur, para finalizar con la etapa de engorde en la provincia de Buenos Aires, y su posterior venta en la Capital Federal, en el mercado de Liniers. La aplicación estricta del Convenio obligaría a adjudicar —en este supuesto— el 85 % de las ventas a la provincia de Buenos Aires y el 15 % restante a la Capital Federal, en este último caso resulta claro que dicho porcentaje sea atribuido a la jurisdicción de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, pero en cambio, no resulta lógico atribuir el 85 % a la provincia de Buenos Aires como jurisdicción productora, en virtud de que el proceso de producción de los animales enajenados se llevó a cabo en diversas jurisdicciones participando la Provincia de Buenos Aires sólo en la última etapa del proceso productivo. En este caso, el procedimiento a seguir debería ser el de adjudicar ese 85 % del precio de venta entre todas las jurisdicciones que participan del proceso de producción, en función de los gastos totales que se realicen en cada una de ellas en el ejercicio inmediato anterior.

Este procedimiento si bien es lógico y razonable no ha sido convalidado por ninguna norma de la Comisión Arbitral, y por ello puede traer dificultades interpretativas con los distintos fiscos.

#### 4.1.2.5. Cómputo de los gastos cuando un contribuyente realiza simultáneamente actividades comprendidas en el régimen general y en los regímenes especiales.

Cuando un contribuyente tiene operaciones que deben atribuirse de acuerdo con el art. 13º del Convenio, mediante apropiación directa, deben excluirse de los gastos computables la proporción que corresponde a las operaciones alcanzadas con el art. 13º. Se llega a esta conclusión por aplicación de la resolución de la Comisión Arbitral, para los casos de exportación donde se dispuso que cuando existen operaciones —exentas del tributo— deben excluirse los gastos atribuibles a las mismas.

La analogía efectuada, tiene su fundamento en el hecho de que la jurisdicción productora percibe el gravamen por atribución directa y por tal motivo no deberá adjudicársele importe alguno en función de los gastos, pues en caso contrario, se reduciría la base imponible atribuible por el art. 2º, a los restantes fiscos, donde se produce la comercialización de los productos.

#### 4.2. Relativas al régimen general.

La división de los gastos en computables y no computables, en muchos casos ofrece dificultades interpretativas aún no resueltas, como serían:

##### 4.2.1. Industrias Textiles.

En los últimos años las fiscalizaciones llevadas a cabo por la Provincia de Buenos Aires han hecho hincapié —cuando inspeccionaban a industriales textiles— en el tratamiento que se otorgaba a los gastos de teñido, urdido, enconado, etc., que generalmente, se encargan a terceros denominados faconiers, entendiéndose dicho organismo que tales gastos estaban comprendidos dentro del Convenio Multilateral como gastos computables, y procedían en todos los casos en que éstos no habían sido tomados al ajuste correspondiente, pues la mayor parte de las tintorerías industriales y otros trabajadores a domicilio están radicados en el Gran Buenos Aires.

En el caso del teñido, parece razonable considerar que el mismo no forma parte de los gastos computables por cuanto puede asimilarse a costo de materia prima o mercadería, por cuanto se le incorpora al bien —telas— además de mano de obra anilina. Sin embargo, la situación no es ya tan clara cuando el gasto en cuestión se refiere al enconado, urdido o a la labor de las costureras que no agregan materia prima, aunque si es claro que se trata de un gasto que debe ser imputado al costo del producto.

Recientemente la Comisión Arbitral a través de una resolución ha reglamentado este aspecto del Convenio disponiendo que las locaciones de obras y/o servicios contratados con terceros como las del caso que nos ocupa no son gastos computables por tratarse de un costo de la materia prima.

Sin entrar a considerar si la resolución de la Comisión Arbitral es o no acertada lo que sí debe señalarse es que la solución viene a resolver un problema que es tan antiguo como el Convenio mismo.

#### 4.2.2. Fletes de compra.

Dentro de los gastos computables se encuentran los correspondientes a fletes por transporte de mercaderías compradas. El Convenio Multilateral cuando se refiere a estos gastos sólo considera —en cuanto a su apropiación— a los que corresponden a “fletes de ventas”; en cambio nada dicen respecto de los demás fletes.

Si partimos del razonamiento que sirvió de base para la resolución citada en el punto 4.2.1., pareciera que debemos concluir con que los fletes de compra no constituyen un gasto computable, por tratarse de un concepto que forma parte del costo de la mercadería.

Como puede observarse, estamos frente a una situación no resuelta y que puede dar lugar a distinta interpretación, trayendo ello una inseguridad jurídica a los contribuyentes por cuanto no saben cual de los dos criterios es el correcto, resultando para ellos irrelevante —en principio— el atribuir ese gasto a una u otra jurisdicción o bien no computarlo, por cuanto en definitiva ese cómputo o exclusión no modificará el impuesto que tiene que pagar —pues las alícuotas de este gravamen son similares en las distintas jurisdicciones—, sin embargo, ello puede dar lugar a que abone de más en una jurisdicción y verse expuesto a un reclamo por otra, según el criterio que en definitiva se adopte.

#### 4.3. Iniciación de actividades en nuevas jurisdicciones.

El artículo 14º del Convenio Multilateral —con la modificación introducida en la Convención Salta— dispone que en el caso de iniciación o cese de actividad en una o varias jurisdicciones no será de aplicación el coeficiente de los ingresos en el año de iniciación o cese, se hará con arreglo a los gastos e ingresos del ejercicio en que tales hechos ocurran.

Cuando se produzcan estas situaciones, no se ha previsto en qué forma deben hacerse los ingresos que los respectivos fiscos exigen —por lo general— en forma bimestral, con el agravante de que las variaciones que en la declaración jurada anual se produzcan con relación a los pagos efectuados pueden ser indexadas por los fiscos donde se ingresó en defecto, mientras que en las jurisdicciones donde se pagó de más quedará un saldo a favor a utilizar para el futuro, que no se indexa salvo que se pida la devolución, pero en tal supuesto, sólo se hará desde esta fecha y no desde su ingreso, todo lo cual redundará, en última instancia, en perjuicio del contribuyente. Estas situaciones se producirán en forma frecuente por razones de mercado, y por el agregado de las normas referidas a la imputación de ingresos en función del domicilio de los compradores, cuestiones éstas que producirán innumerables iniciaciones y ceses de actividad en las distintas jurisdicciones donde actúe el contribuyente.

#### 4.3.1. Capital Federal.

En el artículo 122 de la Ordenanza Fiscal se establece que en los casos de iniciación de actividades deberá solicitarse la inscripción como contribuyente, abonando la cuota fija trimestral, correspondiente a los pequeños contribuyentes. En el caso de que al término del período fiscal el impuesto a liquidar resultara mayor, lo abonado se tomará en cuenta.

El término “período fiscal”, está definido en el artículo 118 al aclarar que éste será el mes calendario, salvo expresa disposición en contrario.

No obstante, el decreto municipal N° 1153/78 reglamentario de la Ordenanza Fiscal, establece que en los casos de iniciación de actividades por contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral, a los efectos de la liquidación e ingreso del gravamen, deberá calcularse sobre la base de dicho Convenio el coeficiente correspondiente a los dos primeros meses de iniciada la actividad.

El coeficiente así obtenido, será aplicado a todos los períodos fiscales hasta la finalización del año, después de lo cual, se reajustarán cada uno de los períodos fiscales transcurridos en función del coeficiente que resulte de considerar los porcentajes de ingresos y gastos efectivamente realizados en cada jurisdicción.



#### 4.3.2. Provincia de Buenos Aires.

El artículo 22 de la ley Nº 9006 contiene una norma similar a la del artículo 122 de la Ordenanza Fiscal de la Capital Federal antes citada, estableciendo también la obligación de abonar el impuesto real al término del período fiscal. Esta ley define el término período fiscal en el artículo 24º, considerando que será cada uno de los bimestres calendarios.

En el artículo 35, a su vez, se dispone la obligación de aplicar el Convenio Multilateral, cuyas normas tienen preeminencia, en caso de existir concurrencia con la de la ley provincial.

La Disposición Normativa Nº 18 que reglamenta algunas de las normas de la ley Nº 9006, no contempla el caso que nos ocupa.

#### 4.4. Impuestos Municipales —artículo 35 del Convenio Multilateral—

Los impuestos municipales por derecho de inspección, contralor e higiene han ido, en los últimos tiempos, incrementándose en forma incesante hasta llegar en la actualidad a veces a superar el propio impuesto a los ingresos brutos, en algunos casos por el aumento de las alícuotas o tasas que se aplican y en otros por la forma en que se determina la materia imponible. Esta última situación se presenta especialmente en la actividad bancaria, donde las municipalidades —entre otras la de la Ciudad de Córdoba y la de Río Cuarto— han hecho caso omiso a las normas de la ley 20.574 que dispuso que a los efectos de establecer la base de imposición debería tenerse en cuenta la diferencia entre los ingresos percibidos y los intereses pagados por el capital tomado.

Las municipalidades no han tenido en cuenta el criterio de la propia provincia quien se ha adherido formalmente a los términos de la ley 20.574 mediante el dictado de la ley provincial 5902 que dispuso que el concepto de “ingreso bruto”, en el caso particular de las instituciones bancarias, debe determinarse teniendo en cuenta las premisas fijadas por el artículo 53 de la ley 20.574.

Con el dictado de la ley 21.526, denominado de reconversión del régimen bancario, que modifica el sistema de nacionalización de los depósitos, renace nuevamente el problema, pero las leyes provinciales continúan con el criterio anterior, la provincia de Córdoba mediante la ley 6131 dispone que “para las entidades financieras comprendidas en la ley 21.526 y sus modificatorias, la base

imponible estará constituida por la diferencia que resulte entre el total de la suma del haber de las cuentas de resultado y los intereses y actualizaciones pasivas, ajustadas en función de su exigibilidad en el período fiscal de que se trata”.

El mensaje disponía que “se persigue también el propósito de no colocar a la provincia de Córdoba en la situación de desventaja frente a la Capital Federal u otros centros económicos de igual o similar gravitación en el mercado, que puede producir un efecto negativo, trasladando fuera de la Provincia transacciones financieras de significación.

Se agrega también que al elevar la tasa del 16 o/oo al 24 o/oo, que sumada al 16 o/oo con que grava estos ingresos la **Municipalidad de Córdoba** no supera el impuesto que en la Capital Federal se paga por ingresos brutos que es del 40 o/oo”.

Sin embargo, la municipalidad de Río Cuarto y la de Córdoba gravan los ingresos totales con el 35 o/oo,\* mientras que la provincia grava con ingresos brutos la diferencia entre los intereses cobrados y pagados a la alícuota del 24 o/oo.

La situación de los contribuyentes en general, se ha complicado aún más con la modificación al Convenio Multilateral introducida en la provincia de Salta y vigente desde el 1º de enero de 1978, atento a que la nueva redacción del artículo 35 permite a las municipalidades exigir el gravamen sobre la totalidad de los ingresos atribuibles a la provincia, si solamente existe un local o establecimiento habilitado, es decir que ya no se aplica el criterio de apropiar la materia imponible entre todas las jurisdicciones en función del Convenio Multilateral. El problema fundamental que se presenta está dado por el hecho de que muchas municipalidades han comenzado a exigir el impuesto de inspección, contralor, seguridad e higiene, aun cuando no existe un local habilitado; así lo están haciendo entre otras, la Municipalidad de la Ciudad de Córdoba y la de Concepción del Uruguay en la provincia de Entre Ríos.

Para saber si las municipalidades poseen o no facultades para establecer impuestos, se hace necesario recurrir a las Constituciones de cada una de las provincias para ver si se las ha dotado de ese poder o potestad tributaria, así entonces, si recurrimos a la Constitución de la provincia de Entre Ríos para considerar el caso

---

\* y 16 por mil respectivamente.

particular de la municipalidad de Concepción del Uruguay, que establece el impuesto exista o no local habilitado, vemos que en su artículo 189 dispone que las municipalidades "no podrán establecer impuestos directos ni indirectos sobre la producción y frutos del país, ni sobre los establecimientos industriales y sus productos, con excepción de los de seguridad, higiene u otros de carácter esencialmente municipales y de las tasas por retribución de servicios".

De lo expuesto se infiere que la municipalidad de Concepción del Uruguay podría aplicar el impuesto de inspección, seguridad e higiene, aun cuando la empresa no tenga un local habilitado.

Resumiendo la situación, nos encontramos con que las empresas deberán tener conocimiento de todas las Ordenanzas Municipales, de aquellas provincias en las cuales desarrollen actividades, a fin de saber si en ellas se establece el gravamen que nos ocupa, aun cuando no existan locales habilitados, pues de no hacerlo y no pagar allí el impuesto que se exige, pueden llegar a abonar dos veces el impuesto, dado que por las facultades conferidas por el artículo 35, las Municipalidades donde el contribuyente tiene locales habilitados y su sede principal, exigirán que se pague el impuesto sobre la totalidad de los ingresos, en virtud de que no se ha tributado en las demás municipalidades. Posteriormente si aparece alguna de ellas reclamando el gravamen, deberán abonarlo indexado y proceder a repetir lo pagado en exceso en otras municipalidades, con el agravante de que estas sólo le indexarán el monto ingresado en exceso, después de haber interpuesto el reclamo. Por otra parte para poder atribuir correctamente los ingresos a cada municipalidad, deberán tener conocimiento de las respectivas ordenanzas —que no siempre se consiguen— necesitando además montar una pesada estructura administrativa, con el consiguiente costo que ello implica.

A través de lo expresado, puede observarse que los problemas del Convenio Multilateral, no sólo se presentan en el impuesto a los ingresos brutos, sino que también son trasladados a los gravámenes municipales, salvo el caso de la Provincia de Buenos Aires que posee un régimen distinto, donde este tributo se cobra conjuntamente con el de ingresos brutos, pudiendo las municipalidades establecer otras contribuciones, ya sea sobre sueldos o habilitación de bienes de uso, pero que en ningún caso adquieren relevancia desde el punto de vista económico.

Frente a la situación expuesta, creemos que sería preferible que se adopte un criterio similar al de la Provincia de Buenos Aires a fin de evitar el cúmulo de dificultades que originará la aplicación del actual artículo 35º.

#### 4.5. Organismo de aplicación.

La Comisión Arbitral que tiene a su cargo interpretar las normas del Convenio, no es un organismo lo suficientemente ágil como para poder resolver los problemas interpretativos que se presentan, con la celeridad y prontitud que las circunstancias exigen, en virtud de los perjuicios económicos que puedan derivar para los contribuyentes. Esta afirmación se basa en la experiencia que existe sobre su actuación y de la norma del art. 24º, inciso b) que establece entre sus funciones "resolver las cuestiones sometidas a su consideración, que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos; las decisiones serán obligatorias para las partes del caso resuelto". Como puede observarse las cuestiones sólo pueden ser resueltas a solicitud del contribuyente, cuando ya ha sufrido el perjuicio de un dispar criterio interpretativo por parte de los fiscos.

No obstante lo expuesto, cabe aclarar que la Comisión Arbitral podría llenar su cometido con mayor eficacia si hiciera uso de las atribuciones fijadas en el art. 24º, inciso a) que le confiere entre sus funciones "Dictar de oficio o a instancia de los fiscos adheridos normas generales interpretativas de las cláusulas del presente Convenio, que serán obligatorias para las jurisdicciones adheridas".

Hasta tanto se logre una solución de fondo, es necesario propiciar una participación más activa de la Comisión Arbitral, en especial en cuanto a las facultades conferidas por el art. 24º, inciso a) del Convenio, actuando de oficio para resolver los problemas interpretativos aún no resueltos.

#### 4.6. Consecuencia de la falta de claridad de las normas.

Si bien el problema de la doble imposición que origina el impuesto a los ingresos brutos, es solucionado por vía del Convenio Multilateral, su redacción trae aparejado a los contribuyentes problemas de carácter interpretativo, que pueden transformarse en económico, aún no medido en su verdadera magnitud, pero que de no buscarse una rápida solución resultarán una carga tributaria no calculada por éstos.

Para comprender el verdadero alcance del problema, debemos hacer referencia al régimen de actualización de deudas fiscales vigente en todas las provincias y en la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. En primer lugar debemos señalar el distinto criterio que se aplica para actualizar los créditos según estos sean en favor del fisco o del contribuyente, en el primer caso la actualización es automática, mientras que en el segundo supuesto sólo se aplica después que el contribuyente solicite la devolución de su crédito.

Los problemas de falta de claridad de las normas traen como consecuencia que los contribuyentes puedan asignar en forma incorrecta la materia imponible entre los distintos fiscos, y por ello aún habiendo tributado el gravamen sobre la totalidad de sus ingresos, pueden verse obligados —cuando los fiscos tienen distinto criterio— a tener que pagar un mayor impuesto en alguna jurisdicción, quedándole un saldo a favor en otra u otras. Mientras los fiscos acreedores indexarán sus deudas con más los intereses correspondientes —no debiendo descartarse la posibilidad de una multa—, el contribuyente sólo podrá recuperar —en las jurisdicciones donde abonó impuesto en exceso— su crédito a valores corrientes hasta el momento de interponer el reclamo, pues sólo después del recurso de repetición su crédito será actualizado.

En mi opinión, las leyes de indexación de las deudas por tributos, no son equitativas pues, en el caso de impuestos abonados en exceso, debería permitirse su indexación desde el momento del pago y no desde que se presenta el reclamo de devolución.

Para evitar estos problemas es de urgente necesidad la coordinación de las normas tributarias a nivel interprovincial a fin de evitar a los contribuyentes perjuicios económicos que no le pueden ser imputados a dolo o culpa de su parte, sino a deficiencias del propio sistema tributario.