



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Convenios interjurisdiccionales para evitar la doble imposición en el impuesto a las actividades lucrativas

Acherbo, Ilda Inés

1954

Cita APA: Acherbo, I. (1954). Convenios interjurisdiccionales para evitar la doble imposición en el impuesto a las actividades lucrativas.

Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

1

ORIGINAL

ILDA INES ACHERBO

54987

CONVENIOS INTERJURISDICCIONALES PARA EVITAR LA DOBLE
IMPOSICION EN EL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS

INSTITUTO DE FINANZAS ARGENTINAS

DIRECTOR: Dr. ARMANDO ROCCO

Trabajo de investigación de 5º año. Registro nº 12314

Año 1954

1501/0614

54087

CAPITULO PRIMERO

INTRODUCCION

CAPITULO PRIMERO

INTRODUCCION

54087

El análisis del convenio interjurisdiccional para evitar superposiciones en el impuesto a las actividades lucrativas, firmado en el año 1953 entre la Municipalidad de Buenos Aires y casi todas las provincias argentinas, permite hacer un estudio del problema que soluciona: la doble imposición por autoridades concurrentes.

Si serio resulta este problema para el contribuyente, en el caso de verse gravado, sobre la misma materia imponible, y por la misma causa, por autoridades de dos países distintos, no lo es menos, cuando los sujetos activos del impuesto son los gobiernos de distintas divisiones políticas y administrativas de un mismo país. La solución en el primer caso, está dada por acuerdos internacionales entre los países interesados. En el segundo, es lógico, que convenios entre las distintas jurisdicciones afectadas eviten al contribuyente un doble o aún múltiple pago que tantos inconvenientes y perjuicios económicos le acarrearán.

Es necesario que dichos convenios contemplen, no sólo la posición del sujeto pasivo, sino también la de los Estados o divisiones administrativas interesadas para que no se desvirtúe el fin fiscal y aún tamppco, el social y económico del impuesto.

Los principios de justicia, mutuo respeto de las facultades impositivas de los firmantes y comodidad de pago para el contribuyente son bases sólidas para la aplicación efectiva y duradera de estos instrumentos de política fiscal.

Antes de hacer un estudio directo del convenio sobre el impuesto a las actividades lucrativas, es de interés considerar diversos aspectos financieros e impositivos de la Nación, Provincias y entes locales, relacionados con esta materia.

CAPITULO SEGUNDO
ASPECTOS FINANCIEROS E IMPOSITIVOS DE NACION
PROVINCIAS Y MUNICIPALIDADES

CAPITULO SEGUNDOASPECTOS FINANCIEROS E IMPOSITIVOS DE NACIONPROVINCIAS Y MUNICIPALIDADESA) PODERES LOCALES: MUNICIPALIDADES1) Funciones y atribuciones

La existencia de las comunas o municipalidades es el resultado del principio de descentralización administrativa, basado en el natural deseo de los administrados de tener una intervención directa e inmediata en la gestión de los servicios que aquellas cumplen.

La comuna es el gobierno de la ciudad. La administración municipal tiene a su cargo la gestión de los intereses locales.

Numerosas son las funciones que cumplen las municipalidades, variando su número e importancia según la época y los países. Sin embargo, es común a todos la distinción que se puede hacer, entre el Estado y el municipio respecto de sus funciones y atribuciones: el primero no está ligado a ningún poder superior que coarte su voluntad y sus medios, mientras que el municipio es un ente subordinado, pese a la autarquía de que goza.

Algunas funciones son atributo exclusivo del Estado ya que nacen de la soberanía; tales son las relaciones exteriores, la defensa interior y exterior, acuñación de moneda, justicia nacional, etc. Otros servicios son propios de los entes locales: alumbrado, limpieza, agua potable; y hay, por último, servicios que pueden ser prestados concurrentemente por el Estado y los municipios: instrucción pública, higiene, previsión social, comunicaciones, etc.

Se hace notar que la enumeración realizada en el párrafo anterior, es un esbozo hecho de manera general, sin prejuzgar sobre situaciones particulares en que las respectivas

fuentes legales determinen otra distribución de funciones entre las distintas jurisdicciones.

La importancia de los poderes locales depende de circunstancias políticas, económicas y geográficas: mientras los municipios ingleses son independientes y con funciones políticas amplias, los franceses carecen de autonomía, siendo los alemanes e italianos, sistemas eclécticos.

Pero es evidente que la acción política compete al Estado, emana de la soberanía y no puede ser delegada a entes subordinados, mientras que la acción económica y social puede ser cumplida perfectamente por las entidades locales que conocen más de cerca las necesidades particulares de cada región. Son cada día mayores los servicios prestados por los organismos comunales ya sea directamente o por medio de concesionarios.

Azas engorrosa resultaría una enumeración detallada de las atribuciones municipales. Más conveniente es entonces, clasificar algunas de sus múltiples funciones:

a) OBRAS PUBLICAS

Apertura y ensanche de calles, construcción de caminos, calzadas, formación de parques y plazas, construcción de acueductos, puentes, paseos, etc.

b) MORALIDAD PUBLICA

Contralor de espectáculos públicos, revistas, libros y escritos para que no ofendan a la moral, afecten a las buenas costumbres o disminuyan el respeto a las creencias e instituciones religiosas, concesión de permisos para establecer casas de bailes y de juegos permitidos e inspección periódica de las mismas.

c) SEGURIDAD PUBLICA

Rēglamentación de las construcciones de edificios particulares y de los destinados a reuniones públicas, órdenes de

demolición de edificios que ofrezcan peligro inminente para sus ocupantes, adopción de medidas precaucionales para evitar incendios, inundaciones y todo accidente, reglamentación del tránsito de vehículos y peatones en la vía pública etc.

d) HIGIENE PÚBLICA

Atención de las cuestiones inherentes a la salud del pueblo, desinfección, prevención de enfermedades contagiosas atención de hospitales, cementerios, recolección de residuos limpieza de calles, obras de salubridad, reglamentación de las condiciones de higiene de tambos, mataderos, caballerizas y todo establecimiento que se juzgue insalubre.

e) BENEFICENCIA

Protección de las sociedades de beneficencia, colegios, hospitales, hogares para huérfanos y ancianos, creación y reglamentación de casas correccionales, policlínicos y establecimientos de caridad.

Para la prestación de estos múltiples servicios, se requiere un complejo régimen financiero, que incluye disposiciones relativas a gastos y recursos.

2) Gastos

Por ser algunas de las funciones de las comunas, imprescindibles y otras facultativas, los correlativos gastos a que el cumplimiento de aquellas da lugar, se clasifican en:

- a) Gastos obligatorios
- b) Gastos voluntarios

Los obligatorios corresponden a funciones inherentes a la subsistencia de los poderes locales y a servicios esenciales. Son gastos irrenunciables. Su enumeración está determinada en las respectivas leyes orgánicas municipales y varía según los países y épocas. Entre ellos figuran los de policía de seguridad, de sanidad, edificación, registro civil,

elecciones políticas, asistencia pública.

Los voluntarios son aquellos que exceden las prestaciones mínimas exigidas por el Estado al ente local. Puede ocurrir que la comuna gaste más de lo imprescindible en una función obligatoria o que realice otras funciones no esenciales como ser: protección de museos, teatros, fomento de las ciencias, difusión de cultura popular etc. Estos gastos han ido aumentando mucho en las grandes ciudades; en las pequeñas comunas, lo exiguo del presupuesto impide realizarlos en gran escala.

Para cubrir sus gastos, deben las municipalidades poseer recursos suficientes.

3) Recursos

Al igual que el Estado cuentan los poderes locales con recursos de derecho privado y recursos de derecho público.

Forman los primeros, los provenientes de la venta y locación de sus propios inmuebles, explotaciones industriales y comerciales de la comuna, explotación de minas, donaciones y legados etc.

Estos recursos originarios resultan exiguos para satisfacer los crecientes gastos de los municipios. Se hace necesario buscar otros más rendidores. Tales son los recursos de derecho público o recursos derivados. Entre ellos, la tasa municipal, que al igual que la tasa estadual, encuentra su fundamento en que sólo algunas y determinadas personas usan el servicio prestado y resulta, entonces, justo que ellas abonen el gasto de su prestación.

Otro recurso derivado es la contribución especial, aplicada en el campo económico y fundada en los beneficios que una obra municipal ha provocado a los dueños de ciertos terrenos o edificios.

Completa el cuadro de recursos de derecho público, el

impuesto, cuyo estudio más intensivo, se hará en párrafo aparte.

Resultando insuficientes aún, los recursos enumerados, ante el creciente número de obligaciones comunales y ante la tendencia descentralizadora de la legislación moderna, el Estado concurre en ayuda de los presupuestos municipales, por medio de subvenciones y dotaciones. Mientras las primeras se otorgan en casos de urgente necesidad, o en otros, para fines determinados o imponiendo a las comunas ciertas obligaciones, las dotaciones son subsidios que se conceden sin que concurran ninguno de dichos motivos.

El desequilibrio entre todos los ingresos y los egresos municipales, suele ser cubierto, para evitar una restricción perjudicial de gastos, con el recurso proveniente del crédito, que se materializa en la colocación de empréstitos municipales, en forma de títulos, bonos u otros valores representativos del crédito que constituyen en conjunto la deuda pública municipal.

4) Derecho a cobrar impuestos

Entre los recursos de derecho público, cuentan las municipalidades con el impuesto.

Pero ¿pueden las comunas cobrar impuestos?

Muy controvertida está su justificación. Algunos autores lo niegan, otros nó; las constituciones de los distintos países deben dar la solución aplicable a cada uno de ellos y en su defecto, la autoridad judicial encargada de su interpretación debe determinarlo.

Se sostiene y con razón, que es más justificado el sistema de tasas como recursos de los entes locales, por la gran conexión existente entre el servicio y los gastos necesarios para prestarlo que fácilmente puede determinarse en la comuna y que mucho más difícil resulta en el Estado.

La tasa fijada según el gasto ocasionado por el servicio y fundada en los beneficios que obtienen los particulares de la acción comunal, es el recurso municipal por excelencia.

Pero el aumento de las funciones comunales, ha hecho que si bien numerosos servicios satisfacen intereses determinados y cabe retribuirlos con una tasa, hay otros que benefician a la generalidad de la población de la comuna que deben ser cubiertos con el producido de impuestos y no de tasas, fundando aquéllos en la capacidad contributiva de los particulares.

Eheberg (1), que no discute el derecho a cobrar impuestos por los entes locales, limita este derecho objetiva y territorialmente.

Objetivamente porque el impuesto local no puede provocar una competencia dañina al régimen financiero del Estado. Esto justifica que el Estado pueda reservarse algunos impuestos en forma exclusiva y pueda atribuir sólo otros a los municipios.

Territorialmente porque la comuna sólo puede gravar con impuestos a las personas determinadas, sobre un territorio determinado: los habitantes y el territorio del propio municipio.

El derecho del Estado de contralor e inspección sobre la actividad financiera del ente local está basado en que los habitantes de la comuna son a la vez habitantes del Estado y una política financiera local totalmente independiente llega a lesionar a los intereses del Estado, como por ejemplo si la comuna con una política equivocada produce el empobrecimiento y alteración de sus contribuyentes.

(1) EHEBERG, CARLOS T. VON: "Hacienda Pública". Editor: Gustavo Gili; Barcelona, 1936; página 695.

Por consiguiente, compete al Estado delegar en los entes locales la facultad de cobrar impuestos en su territorio, figurando tal autorización en las respectivas leyes orgánicas.

Los impuestos municipales pueden ser de tres clases:

1) IMPUESTOS PROPIOS O AUTONOMOS

Son aquéllos que se liquidan y perciben con métodos propios. Son independientes del conjunto de impuestos del Estado. Es el caso de los impuestos comunales sobre la tierra, edificios etc. en Inglaterra. Pero en virtud de su derecho de ente político superior de armonizar y coordinar el régimen tributario local y nacional, el Estado regula e impone ciertas restricciones aún en este caso.

2) SOBREIMPUESTOS ESTADUALES O RECARGOS SOBRE IMPUESTOS DEL ESTADO

Consiste en la facultad concedida a las municipalidades para recaudar de sus administrados un porcentaje añadido al de determinados impuestos establecidos por el Estado. Es el sistema seguido en Francia, el de los centésimos adicionales a los impuestos del Estado.

3) COPARTICIPACION DE LOS INGRESOS

Esta tiene lugar cuando del producido de impuestos recaudados por entes locales o por el Estado se reparte un porcentaje a uno y otra parte al otro. Alemania aplicó este sistema; el Estado central repartía el 30% del producido del impuesto a la renta.

Es de hacer notar la existencia de un tipo de contribución municipal que aparentemente es una retribución de servicios pero que por su generalidad y coerción tiene el carácter de un impuesto. Tal el caso de nuestras tasas de alumbrado, barrido y limpieza. Este tipo de carga tributaria puede clasificarse como impuesto-tasa.

5) Vinculación financiera con el Estado nacional o provincial

Fijada la posición de ente subordinado pero que puede tener autonomía financiera para la comuna, cabe señalar ahora cual es su vinculación financiera con el ente político superior: provincia o Nación.

Tres son los sistemas que pueden seguirse:

- 1) Dependiente
- 2) Independiente
- 3) Ecléctico.

En el primero: sistema dependiente el Estado recauda los recursos y los pasa al municipio, ya sea en la forma de los sobreimpuestos o de la coparticipación, y aún más en el caso de las dotaciones y subvenciones.

El sistema independiente está basado en recaudaciones impositivas propias, de impuestos establecidos y recaudados por las autoridades locales.

El sistema mixto o ecléctico es aquél en el cual no hay ni dependencia total ni completa independencia.

Los municipios gravan por disposiciones propias a la materia imponible local pero el Estado participa en la formación del Tesoro municipal de alguna forma.

Esta división de sistemas que aparece tan clara y terminante en teoría, no lo es tanto en la práctica. Es que sistemas absolutamente independientes o totalmente dependientes, no existen pues en los primeros hay una graduación de dependencia financiera que no altera el sistema, como ocurre en las comunas inglesas y en el segundo hay ciertos recursos que son recaudados directamente por el municipio.

Hacer un estudio profundo de los distintos regímenes en la práctica, escapa al objeto de este trabajo.

Baste señalar como ejemplos, los sistemas seguidos en

los principales países, a saber:

Inglaterra, país tradicional de comunas independientes. Hay en él una gran descentralización administrativa de la que surge gran independencia financiera. Pero aún aquí, donde, como dice el Dr. Rocco (1) las comunas son omnipotentes en sus finanzas, hace más de un siglo que el gobierno inglés vigila las funciones de interés nacional para las que otorga subvenciones a los entes locales.

Opuesto al sistema inglés, Francia con un régimen comunal uniforme basado en las Comunas y Distritos aplica el sistema dependiente por medio de sobreimpuestos: los centésimos adicionales a los impuestos de Estado, aún a aquellos que ya han desaparecido.

Otro impuesto típico francés es el "octroi", aplicado por las comunas sobre los consumos de ciertos artículos.

Sistema mixto es el aplicado en Italia y Alemania. En la primera los municipios con participación por adicionales sobre impuestos del Estado, pueden fijar sus propios impuestos. En Alemania una parte de los recursos son pasados por el Estado a las autoridades regionales y particulares. Los municipios alemanes tienen facultades impositivas muy limitadas y ellas no pueden perjudicar en lo más mínimo, los impuestos de la Nación.

B) NACION Y PROVINCIAS

Régimen federal y unitario: diferencias financieras e impositivas.

Estudiar los problemas financieros e impositivos de un país exige, como medida previa, determinar si pertenece su

(1) ROCCO, ARMANDO: "Finanzas Municipales de la Provincia de Buenos Aires". Editor: El Ateneo; Bs. As., 1945; pg. 78.

gobierno al régimen unitario o al federal.

El régimen es unitario cuando la soberanía popular ha delegado los poderes del Estado en una autoridad central que ejerce sus funciones sobre todo el territorio de la Nación y sobre todos los individuos que habitan el país.

Las divisiones políticas o administrativas que pueden existir son gobernadas por autoridades nombradas por el poder central y responsables ante él.

El régimen federal, opuesto al anterior, existe cuando además del poder central coexisten poderes locales de las entidades político administrativas con autonomía propia.

El federalismo puede ser: puro, cuando diversos Estados, anteriormente independientes, se unen por algún pacto o alianza para garantizarse y ayudarse mutuamente contra peligros internos o externos que los amenazan, pero conservando su autonomía individual; y federalismo mixto o simple federación que tiene lugar en los casos en que el poder central no sólo ejerce su influencia sobre cada Estado sino también sobre los habitantes de los mismos. Entre ambos hay además, distintos grados de regímenes federales, con divisiones políticas más o menos autónomas.

El régimen unitario implica centralización política y por consiguiente, también centralización financiera e impositiva. El plan impositivo a aplicar en todo el país, es uno sólo, porque uno sólo es el sujeto activo de la imposición: el Estado central, aún cuando éste delegue en sus representantes locales la ejecución de dicha política financiera.

Muy distinto es el caso de un país con gobierno federal. A la descentralización política y administrativa corresponde también una descentralización financiera e impositiva.

Las entidades locales, provincias, han delegado en el

poder central algunas de sus atribuciones para hacer factible la unión, pero han conservado intactas otras y concurren con el poder central en la realización de un tercer grupo de funciones.

Una de las preocupaciones fundamentales de los poderes locales es conservar para sí una fuente de recursos que sea suficiente para su total y futuro desenvolvimiento y desarrollo.

Si bien es cierto, deben ceder parte de sus rentas para satisfacer las necesidades del gobierno central, un peligro grande del que tratan de defenderse es que el poder central, mediante abuso de sus facultades absorba recursos provinciales que no le corresponden. La Constitución de cada país debe pues, deslindar atribuciones en forma clara y precisa para evitar rozamientos en este sentido entre las provincias y el Estado central.

¿Por qué esta defensa de las rentas locales?. La respuesta puede darse con aquellas palabras de Alberdi: "Sin rentas no hay gobierno". En efecto, si los poderes locales son pobres, el Estado central debe concurrir con su ayuda a su sostenimiento, llegando por la presión de su fuerza económica, a una verdadera tiranía financiera.

Tocqueville (citado por Ahumada) (1) escribía en 1833, conceptos muy interesantes sobre esta materia: "Difícil es que se mantenga una unión durable entre dos pueblos, de los cuales uno es pobre y débil y otro rico y fuerte; pero mucho más difícil es cuando uno pierde las fuerzas y otro las va adquiriendo."

Aunque el autor se refería concretamente al caso de

(1) AHUMADA GUILLERMO: "Tratado de Finanzas Públicas". Editor: Assandri; Córdoba, Rep. Arg., 1948; Tº 2º; pg. 627.

Estados Unidos, donde el acrecentamiento de la importancia de unos Estados frente a la debilidad económica de los otros, era visto como una amenaza para la estabilidad política del país, sus palabras pueden aplicarse también, a la situación de las provincias frente a un Estado central que va tomando cada vez mayores atribuciones financieras. "Los débiles -dice- tienen rara vez confianza en la justicia y la razón de los fuertes".

Para evitar rivalidades financieras que traen dificultades de esta índole que trascienden el campo económico para llegar hasta el político, se insiste en que la Constitución exprese en forma indubitable cuáles son las atribuciones del poder central y cuáles las de las provincias. Y en esta discriminación, es preciso que los constituyentes, tengan en cuenta los distintos intereses en juego, las necesidades presentes de las partes interesadas y con una visión de largo alcance, los problemas financieros que se presentarán en el futuro.

Deslindadas las atribuciones financieras, otro problema que suele presentarse es que en aquellas que son concurrentes, la Nación y la provincia lleven a la práctica planes impositivos que afectan a las mismas personas, a la misma base imponible y por la misma causa, es decir que se presente el fenómeno de la doble imposición, que por su importancia, se tratará a continuación, detalladamente.

C) DOBLE IMPOSICION EN EL ORDEN INTERNO

1) Concepto

El estudio de las causas y las soluciones de la doble imposición interesa a la justicia tributaria.

La doble imposición puede plantearse al contribuyente según su domicilio, su nacionalidad, el emplazamiento de sus

bienes, el lugar de ejercicio de sus actividades, cuando una misma autoridad, o varias, gravan la misma base imponible más de una vez por igual causa.

La doble imposición ha sido perfectamente definida por Grizziotti (citado por Ahumada) (1) al decir: "es la imposición reiterada del mismo contribuyente o de la misma riqueza por la acción de una o varias jurisdicciones fiscales cuando no hay más que una causa única para justificar el impuesto".

El autor alemán Shaeffle (citado por Rocco) (2) clasifica la doble imposición en objetiva y subjetiva. La primera recae sobre una misma base imponible por imperio de una sola autoridad. Subjetiva cuando surge del imperio de dos autoridades.

La doble imposición subjetiva puede ser internacional o nacional, según que las autoridades que imponen la contribución, sean de dos o más Estados independientes, o la autoridad central y el gobierno local de un solo país.

Se puede definir, entonces, la doble imposición en el orden interno por autoridades concurrentes, o doble imposición subjetiva nacional diciendo que es: la imposición reiterada sobre la misma base imponible y por la misma causa, aplicada por dos autoridades distintas del mismo país: el gobierno central y la autoridad local.

Esta doble imposición puede tomar el carácter de imposición múltiple cuando son más de dos los sujetos activos que concurren a aplicar el impuesto.

(1) AHUMADA, GUILLERMO: "Tratado de Finanzas Públicas".

Editor: Assandri; Córdoba, Rep. Arg., 1948; Tº 1º; pg. 248

(2) ROCCO, ARMANDO: "Doble imposición internacional" Editor Soc. Ompresora Americana; Bs. As. 1937; pg. 27.

Es de destacar la diferencia que señala Einaudi (1) entre doble imposición y sobre-imposición. Para que exista la primera requiere este autor que no haya "razón suficiente" para que dos autoridades graven la misma base. Pero admite que Estado, Provincia y Municipio graven, por ejemplo, la renta de un establecimiento industrial, porque "los tres entes tienen soberanía tributaria sobre esa renta", porque "los tres tienen derecho a establecer impuestos", porque "cada uno tiene cometidos particulares y tienen, por lo tanto, derecho a exigir impuestos en relación a los servicios prestados". Esta situación que es legítima, no la define como doble imposición sino como sobre-imposición.

Entre los autores alemanes, es común reservar la denominación de doble imposición para la doble imposición subjetiva exclusivamente. Así en Eheberg (2) se encuentra: "Solamente puede aplicarse esa expresión (doble imposición) cuando dos poderes tributarios de igual naturaleza, dos Estados independientes, gravan uno y el mismo objeto tributario, y nó al reiterado gravámen por el mismo Estado o por las corporaciones por éste autorizadas para tales gravámenes".

2) Teorías sobre doble imposición en el orden internacional aplicables al orden interno.

Las características de la economía contemporánea hacen que el sujeto pasivo del impuesto se traslade a una jurisdicción distinta de la del objeto o que gaste en una jurisdicción la renta de acciones de entidades constituidas en otra, etc. pudiendo ser estas jurisdicciones Estados independientes o divisiones políticas y administrativas de un mismo Estado

(1) EINAUDI, LUIGI: "Principios de Hacienda Pública". Editor: Aguilar; México, 1948; página 155.

(2) EHEBERG, CARLOS T. VON: "Hacienda Pública". Editor: Gustavo Gili; Barcelona 1936: pg. 205.

con imperio tributario.

La determinación de cuál debe ser el sujeto pasivo en esos casos ha permitido elaborar una serie de teorías para evitar la doble imposición principalmente en el aspecto internacional, pero que son de aplicación, también, en el orden interno.

Se seguirá en esta parte del trabajo, principalmente la obra de Rocco: Doble imposición internacional. (1).

Las principales teorías son:

a) Teoría del domicilio

La autoridad del lugar del domicilio del contribuyente debe gravarlo, con exclusión de toda otra.

Su justificación está en que todo individuo está ligado por vínculos económicos y sociales al lugar donde vive, y que además, los que viven en un lugar deben contribuir a los gastos de esa administración.

b) Teoría del interés económico

Seligman sostiene esta teoría, según la cual el particular puede ser gravado por autoridades concurrentes en la medida de su interés económico bajo la jurisdicción de cada una de ellas.

c) Teoría del cambio

Fué elaborada por Proudhon: Cada Estado tiene derecho a resarcirse de los gastos en que incurre con motivo de las funciones que toma a su cargo.

d) Teoría de la capacidad contributiva

Tiene en cuenta la capacidad tributaria de cada sujeto pasivo. Es muy justa, pero no soluciona el problema de la doble imposición.

e) Teoría de la ciudadanía

(1) ROCCO, ARMANDO: "Doble imposición internacional". Editor: Sociedad Impresora Americana; Bs. As., 1937; pgs.: 48-62.

e) Teoría de la ciudadanía

La obligación tributaria de los particulares es para con el país de nacimiento. Su partida de nacimiento es el estatuto jurídico que gobierna sus obligaciones tributarias.

f) Teoría de la residencia

El particular puede ser gravado en el lugar donde se encuentra, incluso de tránsito; es decir la autoridad de la jurisdicción de la residencia del contribuyente tiene aptitud para gravarlo.

g) Teoría del emplazamiento de los bienes

Es el "situs" donde está el objeto imponible el que determina las atribuciones impositivas de las distintas jurisdicciones.

Es tendencia de la doctrina moderna y las legislaciones actuales aplicar la teoría del interés económico. El problema está en determinar dónde se encuentra el interés económico y una vez descubierto fijar en qué medida debe repartirse entre los gobiernos interesados el monto de los impuestos recaudados, cuando más de un sujeto activo tiene derecho a imponer, y la solución a esta dificultad se da mediante la aplicación de dos sistemas:

a) según el domicilio

b) según el origen

El primer sistema determina que tiene derecho a gravar el sujeto activo que tiene imperio en el lugar del domicilio del contribuyente.

Para fijar el concepto de domicilio se da noción de permanencia larga con intención de vivir en ese lugar.

La segunda teoría entiende por origen, el sitio donde está la riqueza, fortuna, capital, o actividad que forma el objeto del impuesto. Luego, le corresponde gravar al Estado de ese lugar.

Según el tipo de base imponible, resultará más justa y más fácil de aplicar una u otra teoría. Así por ejemplo, sobre bienes inmuebles, sobre establecimientos comerciales, sobre cosas muebles ligadas a la tierra, sobre hipotecas: teoría del origen.

Sobre bienes muebles que siguen a la persona (dinero, ropas, etc.), acciones de sociedades, títulos del Estado, créditos, beneficios profesionales: teoría del domicilio.

La aplicación individual por cada sujeto activo de estas teorías, puede dar lugar a la doble imposición, si en el orden internacional, por ejemplo, el Estado donde está ubicado el bien aplica el impuesto justificando su derecho en el sistema del origen, y el Estado donde se domicilia el propietario del bien, lo vuelve a gravar amparándose en el sistema del domicilio.

Los inconvenientes de todo orden que ello produce al contribuyente, obliga a los Estados, en lo internacional, y a las distintas jurisdicciones con imperio tributario en un mismo país, a adoptar soluciones en común para evitar tales dificultades.

3) Aspectos políticos, jurídicos y económicos de la doble imposición en el orden interno

Volviendo sobre el tema ya tratado anteriormente, se entiende que la armonía rentística es elemento fundamental para afianzar la unidad política.

En el régimen federal, es preciso que la acción impositiva nacional no coarte ni se oponga a la provincial y en todo régimen de gobierno los entes locales deben seguir una política financiera paralela a la de los entes superiores.

Tanto en el régimen federal puro, como en el mixto, las entidades locales, deben, para poder constituir un solo Estado, desprenderse de algunos de sus poderes locales o delegarlos en el gobierno general.

Si los entes locales rehusan admitir esto la unidad política no puede lograrse. En el orden financiero, ello implica delegar algunas de sus facultades impositivas y conservar otras. De ello puede desprenderse una doble imposición para los habitantes de la provincia que por serlo, lo son también de la Nación y por ende sujetos a dos autoridades impositivas distintas.

Pero por sus facultades propias, pueden las provincias hacerse entre sí una verdadera guerra económica sobre artículos similares producidos en las provincias vecinas que ingresando a otra compiten con los autóctonos. Surgen así aduanas interiores que llevan a una guerra de tarifas, y provocan múltiples imposiciones sobre determinados artículos. Si la Constitución prohíbe las aduanas interiores y consagra el libre tránsito interno la autoridad judicial, al intervenir en los casos que les planteen los interesados, puede evitar esta imposición múltiple volviendo las cosas al cauce constitucional.

Pero no sólo el fin económico del impuesto, sino también el fin fiscal: la voracidad fiscal de algunos gobiernos de provincia puede llegar a iguales resultados.

¿Qué consecuencias políticas tiene esta rivalidad económica y la doble imposición que ella produce?

No puede producir otra cosa que un mutuo resentimiento que socava las bases de unidad y que puede llegar a la muerte del federalismo y al aflojamiento del vínculo de nacionalidad.

El aspecto jurídico de la doble imposición hay que tratarlo basándose en las fuentes legales: Constitución y leyes de cada país, estudiando si permiten o no situaciones que pueden dar lugar a imposiciones múltiples y cuáles son las soluciones que en cada caso proporcionan.

Esencialmente es la Constitución o carta fundamental del Estado la que determina las atribuciones de cada jurisdicción, pudiendo deslindar totalmente o fijar atribuciones concurrentes. La existencia de poderes concurrentes en materia impositiva significa que la doble imposición es legal, surge de los derechos expresamente indicados en la Constitución Nacional y jurídicamente es indiscutible.

Es, en el orden económico donde la doble imposición es atacada por los múltiples inconvenientes que causa.

En efecto, el contribuyente que soporta el peso de dos o más impuestos por igual causa aplicados por autoridades distintas, en su propio país, a pesar de tener éstas, atribuciones políticas y jurídicas consagradas, sufre con todo rigor una sobre carga impositiva perjudicial.

Si el impuesto puede trasladarse fácilmente la superposición de gravámenes será un elemento directo de encarecimiento del costo de la vida y en todos los casos trabará la circulación económica y violará la igualdad impositiva. Un artículo que pasa por distintas etapas en su proceso económico en distintas jurisdicciones, y es gravado en cada una de ellas, resulta aumentado en su precio de venta con una suma por impuestos, muchas veces similar y algunas veces mayor, que todos los otros elementos del costo de producción, sufriendo el consumidor todo el peso de esta múltiple imposición.

Si bien es cierto que cada jurisdicción presta servicios generales a sus habitantes y que éstos son a la vez habitantes de la entidad local y de la general, y por consiguiente deben contribuir a formar con sus contribuciones, los recursos de cada jurisdicción lo que hace que la doble imposición (sobre-imposición, la llamaría Einaudi) esté justificada, no es menos cierto que ella ocasiona perjuicios

al contribuyente en su economía.

Además el tener que oblar impuestos a distintas autoridades recaudadoras implica la multiplicidad de declaraciones, llenado de formularios, inspecciones, etc. que atentan contra el carácter de comodidad que deben presentar los sistemas impositivos. Sin olvidar que el cumplir con exigencias múltiples de esta índole exige, en muchos casos conocimientos especializados y pérdidas de tiempo que se traducen en una nueva carga económica para el contribuyente.

4) Soluciones

Evitar los inconvenientes señalados debe ser preocupación de todas las autoridades fiscales de un país. Así como en la doble imposición internacional, la solución está en una legislación armónica entre los Estados interesados basada en el acuerdo entre ellos, la solución en el orden interno debe partir de una convención entre las jurisdicciones con poderes concurrentes.

Estos convenios que respetarán las atribuciones jurídicas de cada jurisdicción tenderán a afianzar más la unidad política y a evitar los perjuicios a los contribuyentes.

Las partes interesadas, libres de prejuicios y con plena conciencia de sus atribuciones y necesidades fiscales, fijarán en un convenio, el límite de sus poderes impositivos en los casos particulares, siguiendo los lineamientos generales expresados en la Constitución Nacional, y el modo de recaudación de dichos impuestos. Paralelamente cada jurisdicción modificará su respectiva legislación ajustándola al convenio.

Es indispensable que el mayor espíritu de armonía presida la realización y ejecución de estos convenios y que en su cumplimiento cada jurisdicción se ajuste al mismo, no creando impuestos propios aún con distintos nombres que

aparentemente no violan el convenio, pero que en definitiva son una flagrante violación del mismo.

La doble imposición que se señaló puede producirse entre distintas provincias por abuso de sus facultades impositivas puede ser resuelta por las autoridades judiciales a las que les corresponde intervenir.

Cuando ella surge de poderes concurrentes entre Nación y provincias o entre éstas y las Municipalidades, que tienen fundamento jurídico irrefutable, los jueces nada pueden hacer pues no se ha infringido ninguna ley y el problema trasciende su órbita y sólo puede encontrar solución adecuada en los citados convenios.

D) SITUACION ARGENTINA

1) Fundamento constitucional de las atribuciones impositivas de la Nación, Provincias y Municipios: distintas clases de impuestos

La Constitución Nacional Argentina de 1853, con las reformas posteriores hasta la actual de 1949, determina expresamente las atribuciones impositivas de la Nación y las Provincias.

El autor del proyecto de la Constitución de 1853 en el artículo 8º del mismo determinaba: "Los gastos de la Confederación serán sostenidos por un Tesoro Federal creado con impuestos soportados por todas las provincias". Nada claro surge de este artículo en el que no se deslindan atribuciones.

Los constituyentes no tomaron en cuenta esta disposición; el propio Alberdi en su obra "Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina" ya distingue los impuestos directos e indirectos. Y es justamente esta distinción la base de las atribuciones diferenciadas entre Nación y

Provincias.

En la Constitución de 1949 que nos rige actualmente, se siguen los lineamientos generales de la Constitución anterior con algunas reformas que resultaban necesarias.

El artículo 4 de la Constitución de 1853 enumeraba los recursos del Estado Federal, estableciendo entre ellos "... las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso...". Las grandes discusiones doctrinarias a que esta frase dió lugar entre los distintos autores que analizaron este artículo, hizo que en la reforma de 1949 se suprimiera la parte del texto anterior que resultaba confusa en cuanto a su interpretación.

Actualmente el artículo 4 quedó redactado así:

"El gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de los derechos de importación y exportación, de la propia actividad económica que realice, servicios que preste y enajenación o locación de bienes de dominio del Estado nacional; de las demás contribuciones que imponga el Congreso Nacional y de los empréstitos y operaciones de crédito que sancione el mismo Congreso para urgencias de la Nación o para empresas de utilidad pública".

Este artículo hay que correlacionarlo con el artículo 68 (67 de la Constitución anterior) que fija las atribuciones del Congreso Nacional. En el inciso 2º del antiguo artículo 67 se facultaba al Congreso para "imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan".

En la nueva redacción, el artículo 68 de la Constitución actual, suprimió la expresión "proporcionalmente iguales" que había dado lugar, también, a distintas interpretaciones

en el texto anterior. Se deduce pues, que el gobierno nacional sólo puede imponer contribuciones directas transitoriamente y por circunstancias excepcionales.

El antiguo artículo 16 establecía la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas. Mal empleada la palabra igualdad, fué substituída en el texto constitucional del 49 por la expresión más adecuada "proporcionalidad". En el artículo 26 dice: "La equidad y la proporcionalidad son las bases de los impuestos y de las cargas públicas".

El artículo 97 de la Constitución de 1949 reproduce el 104 de la anterior: "Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al gobierno federal y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación".

Los artículos 9, 10 y 11, deñclaran la libre circulación interior, la libre navegación pór los ríos del país y la supresión de las aduanas interiores. Por consiguiente, si sólo puede haber aduanas nacionales, los impuestos aduaneros sólo pueden ser establecidos por la Nación y nunca por las provincias. Ello surge expresamente también del artículo que fija las atribuciones del Congreso Nacional.

Del análisis del texto constitucional se deduce que:

1º) Los impuestos directos son impuestos locales, o sea que pueden ser establecidos por la Nación en la Capital Federal y en los Territorios Nacionales y por cada provincia dentro de sus límites territoriales.

Excepción: impuestos directos, por tiempo determinado y para casos excepcionales, que pueden ser aplicados por el gobierno nacional en todo el país. (art. 4, 68 y 97-de C.N.)

2º) Los impuestos indirectos pueden ser establecidos concurrentemente por el gobierno nacional en todo el país y por los gobiernos provinciales dentro de sus respectivos territorios.

Excepción: impuestos aduaneros que sólo son nacionales (art. 4, 9 y 97 de la C.N.).

Se recordará a continuación en qué se basa la distinción entre impuestos directos e indirectos. Los autores difieren en esta materia y varias son las teorías sustentadas al respecto.

Según el criterio administrativo el impuesto es directo cuando lo percibe el Estado por listas, padrones etc. conociendo de antemano al contribuyente, y es indirecto cuando el Estado carece de esta información y cobra el impuesto del contribuyente de jure sin conocer al pagador definitivo. Este criterio, de base no muy científica fué sostenido entre otros por Leroy Beaulieu.

Wagner, Seligman, Stuart Mill, Eheberg y otros, sostienen un criterio financiero: si el impuesto es factible de una traslación inmediata y fácil, es indirecto. De lo contrario es directo. Eheberg (1) trata este tema y enunciando otras teorías, se manifiesta partidario de ésta, agregando que "es el criterio sustentado por la ciencia alemana".

Desde el punto de vista económico, el impuesto es directo cuando recae sobre una manifestación inmediata de la riqueza, e indirecto cuando se aplica sobre una manifestación mediata, o indicio, generalmente el consumo de la misma. Eheberg comentando este criterio dice que es fundamento del impuesto directo: la adquisición del patrimonio, y del impuesto indirecto: el consumo.

La aplicación de un criterio u otro, puede traer divergente solución en algún impuesto particular, pero en general no hay inconvenientes prácticos en la clasificación

(1) EHEBERG, CARLOS T. VON: "Hacienda Pública". Editor: Gustavo Gili; Barcelona, 1936; páginas 225-227.

de los impuestos en nuestro país.

La base del sistema rentístico nacional que según la Constitución Nacional debía formarse por impuestos indirectos cambió a partir de 1932, con la sanción de la ley de impuestos a los réditos, siendo éste, un impuesto directo, uno de los más importantes recursos del gobierno nacional. ¿Pero, cómo pudo la Nación establecer un impuesto directo, al que se sumaron luego otros, en todo el país, pese a la disposición del artículo 67 de la Constitución de 1853?. Simplemente cumpliendo la formalidad exigida en ese artículo: la temporalidad. Son impuestos temporales, fijados por períodos determinados que se renuevan antes de que fenezca su término.

La Constitución Nacional Argentina fija atribuciones impositivas para la Nación y las Provincias, pero no para las Municipalidades.

Ante esto ¿pueden las municipalidades cobrar impuestos? La opinión sustentada por nuestro Tribunal de interpretación, la Suprema Corte de Justicia, fué en reiteradas oportunidades contraria a la facultad impositiva comunal, sosteniendo que las municipalidades debían percibir solamente tasas de retribución de servicios.

Sin embargo, si la ley orgánica municipal le ha delegado expresamente la facultad de aplicar impuestos, es justa e indiscutible su percepción.

Nuestras municipalidades engrosaron sus recursos en numerosas oportunidades con tasas que superaban el valor de costo real del servicio prestado y que constituían verdaderos impuestos.

La Constitución de 1949, colocó a la Municipalidad de Buenos Aires, bajo la égida del Congreso Nacional en materia financiera. Dice el artículo 68, inciso 28 que corresponde al Congreso sancionar el régimen impositivo del Distrito

Federal y fijar por un año o por períodos superiores, hasta un máximo de tres años, a propuesta del Presidente de la República, el presupuesto de gastos de su administración."

En 1949 el Congreso Nacional sancionó la Ordenanza General Impositiva de ese año para la Municipalidad de Buenos Aires, creando el impuesto municipal a las actividades lucrativas, y manteniendo algunos otros impuestos que la Municipalidad de Buenos Aires, podía percibir según la expresa autorización de la ley 4.058 y sus modificaciones.

2) Doble imposición en los impuestos indirectos

Del texto constitucional argentino surge que en materia de impuestos indirectos tienen facultades concurrentes la Nación y las Provincias.

Es decir, que los habitantes de una provincia, que por serlo están sujetos al impuesto indirecto provincial, como son también habitantes de la Nación, se ven gravados también por el impuesto indirecto nacional.

Luego, una superposición de impuestos o una doble imposición se produce por la aplicación de la Constitución Nacional en los impuestos indirectos. Quiere decir que la doble imposición por autoridades concurrentes, es una realidad institucional argentina y no es ilegal porque está consagrada en la Constitución Nacional.

Sólo el acuerdo de los gobiernos interesados para evitarla, suprime a los contribuyentes todos sus inconvenientes

CAPITULO TERCERO
CONVENIO SOBRE EL IMPUESTO A LAS
ACTIVIDADES LUCRATIVAS

CAPITULO TERCEROCONVENIO SOBRE EL IMPUESTO A LASACTIVIDADES LUCRATIVASA) PROBLEMA QUE RESUELVE: DOBLE IMPOSICION; SU CAUSA

La coexistencia de leyes provinciales que imponen el impuesto a las actividades lucrativas y de la Ordenanza General Impositiva que lo estableció desde 1949 para el Distrito Federal dió lugar a la doble imposición en este impuesto.

El impuesto a las actividades lucrativas grava el ejercicio de comercio, industria, profesiones y toda actividad lucrativa, habitual, por cuenta propia, y se aplica sobre los ingresos brutos que de ella surjan.

Se puede considerar éste, como un impuesto directo sobre las actividades de cada contribuyente, con prescindencia de que éstas abarquen o nó la totalidad del proceso de producción y comercialización de un artículo determinado, aplicando el criterio económico y administrativo de esta distinción. Tal es la tesis sostenida, entre nosotros, por el organismo recaudador: la Dirección General Impositiva (1).

Sin embargo, aplicando la teoría financiera de la traslación según la cual un impuesto es indirecto cuando el pagador del gravamen lo traslada fácilmente al contribuyente definitivo, el impuesto a las actividades lucrativas podría considerarse como indirecto cuando el pagador es el industrial y el comerciante, que aumentan el precio de venta del artículo con el importe del impuesto, trasladándolo así al consumidor que sufre todo el peso del impuesto pagado por las distintas personas que intervinieron en el proceso productivo del artículo que consume.

(1) DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA: "Boletín". Número: Febrero de 1954; página 19.

La Dirección General Impositiva en la publicación señalada agrega: "no es un impuesto sobre las ventas, ni un impuesto general indirecto sobre todas las mercaderías y servicios", destacando así el carácter de impuesto directo de este gravamen.

No obstante, no hace al fondo de la cuestión esta discusión, ya que como impuesto directo y por consiguiente local, es constitucional la atribución de las provincias el imponerlo. La facultad de la Municipalidad de Buenos Aires también lo es según el artículo 68 de la Constitución Nacional, ya explicado.

Y aún considerando el caso enunciado de la teoría financiera al haber facultades concurrentes en materia de impuestos indirectos están justificadas constitucionalmente las atribuciones de las provincias y de la Nación, y por ende también de la Municipalidad de Buenos Aires, que las ejerce con la expresa autorización del Congreso Nacional.

Los gobiernos provinciales aplican el impuesto estrictamente en su territorio. Lo propio hace el gobierno municipal de Buenos Aires; luego, se grava a todas las actividades lucrativas ejercidas en el territorio donde tiene imperio cada gobierno sin interesar el domicilio del contribuyente.

Resuelto el problema de la constitucionalidad (son perfectamente legales estos impuestos) y el de las repetidas imposiciones sobre un mismo artículo (al considerarlo impuesto directo que grava a las actividades de los contribuyentes y no a la circulación de las mercaderías) y señalado el carácter de estricta territorialidad con que se aplicó este impuesto, cabe preguntarse ¿cuál es la causa de la doble imposición que estos impuestos producen?

Justamente el hecho de que la base imponible, salvo en

algunas excepciones, estaba constituida por los ingresos brutos, y permanecía constante, tanto si la totalidad del proceso productivo se realiza en una sola jurisdicción, como si alguna de sus etapas transcurre en otras.

Aquellos contribuyentes que por la naturaleza de sus actividades desarrollaban algunas en una provincia que aplicaba el impuesto y otras en otra jurisdicción, en un único proceso económico, resultaban alcanzados por dos, tres o más gravámenes.

Todas las jurisdicciones gravaban, en principio, sólo actividades desarrolladas en sus propios territorios, actuando en uso de sus atribuciones impositivas. Era el ingreso bruto que constituía la materia imponible o el índice de medición del impuesto lo que creó la doble imposición, ya que se consideró en todos los casos el total de ingresos brutos obtenidos por el contribuyente por actividades ejercidas sólo en parte en cada jurisdicción.

Analizando el caso concreto de la provincia de Buenos Aires y la Capital Federal que por su importancia y su vecindad están vinculadas y son interdependientes en el aspecto económico, se señalarán los casos de doble imposición que se producían por aplicación de la ley provincial de 1948 y de la Ordenanza impositiva de la Capital de 1949.

Ambas gravaban la actividad lucrativa ejercida habitualmente en su territorio, sobre la base de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente.

En los casos de contribuyentes con establecimientos de carácter permanente en ambas jurisdicciones, como la Ordenanza Impositiva del Distrito Federal consideraba que el establecimiento permanente indica dónde se genera el hecho económico, no gravaba los ingresos que surgían del negocio establecido permanentemente en la provincia. Luego, éstos

quedaban sujetos, sólo a la ley provincial.

Si un contribuyente con establecimiento en la Capital Federal realizaba ventas en la provincia por intermedio de corredores u otros intermediarios, no tenía establecimiento permanente en la provincia, esas ventas formaban sus ingresos brutos sujetos al impuesto municipal. Pero como el decreto reglamentario de la ley impositiva provincial para 1949, en su artículo 98 decía que se "hallan sometidos al impuesto (provincial) las personas con sede fuera de la jurisdicción provincial que ejercen dentro de ella alguna actividad por medio de sucursales, factores, representantes o agentes", también esas ventas formaban los ingresos sujetos a la ley provincial. Era éste un caso concreto de doble imposición.

Si la venta fuera hecha directamente, sin intermediario no cabría aplicar el impuesto provincial y sí sólo el municipal.

Cuando el impuesto a las actividades lucrativas se generaliza por las provincias argentinas, se agudizó el problema ya que las actividades económicas se desarrollan en todo el país, sin tener en cuenta los límites territoriales. Por ello el contribuyente se vió sometido a obligaciones fiscales con distintas autoridades por ejercer en sus jurisdicciones parte de su actividad y gravándole todas el total de sus ingresos brutos.

Era preciso para evitar tales inconvenientes y responder al principio constitucional de la equidad y la proporcionalidad de las cargas públicas, llegar a un acuerdo entre las distintas jurisdicciones para coordinar y armonizar el ejercicio de los poderes fiscales autónomos.

B) ANTECEDENTES MEDIATOS EN EL PAIS: LEY DE UNIFICACION DE IMPUESTOS INTERNOS

El acuerdo entre las distintas jurisdicciones con facultades fiscales, no era nuevo en nuestro país.

La existencia de facultades concurrentes entre Nación y provincias respecto de los impuestos indirectos que estableció nuestra Constitución, creó el problema de la doble imposición en los impuestos internos. La solución se logró con el acuerdo entre las provincias interesadas y la Nación para evitar las graves consecuencias económicas que ello producía al contribuyente.

Numerosos proyectos se habían presentado para terminar la anarquía impositiva que surgía de la coexistencia de tantos sujetos activos de los impuestos internos en nuestro país. Entre ellos el del Doctor Laurencena de 1912; el de los Doctores Agote, Gerónimo del Barco y otros en 1913; el del Doctor Félix Garzón de 1917; el del Doctor José M. Ahumada de 1916. Este último proyectaba prohibir a las provincias y municipios gravar los efectos tributarios de impuestos internos nacionales y propugnaba distribuir el 30% de lo recaudado entre las provincias y la Capital Federal, reintegrar por 10 años el déficit que ésto les produjera y obligaba a las provincias a la inversión de la mitad de esas sumas en el fomento de la economía local.

En 1923 el Doctor González Calderón presentó un proyecto similar. En 1924 el Poder Ejecutivo Nacional, sobre la base del proyecto Ahumada presenta uno propio al Congreso.

En 1934 el Senador Sánchez Sorondo presenta un proyecto en el que invitaba a las provincias a unificar los gravámenes internos y los relativos a la transmisión gratuita de bienes.

El 24 de Diciembre de 1934 se sancionó la ley 12.139 de unificación de impuestos internos.

En su artículo 1 estableció que las provincias pueden

adherirse o nó al régimen del convenio. Al finalizar el mes de febrero de 1935 tuvo la adhesión unánime de todas las provincias.

La ley determinó la recaudación del impuesto por el gobierno nacional y la participación de su producido por las provincias, en relación al promedio de recaudación de impuestos al consumo provincial que ellas hubieran percibido en el quinquenio anterior (1929-1933) aumentando un 10%, para el año 1935.(artículo 2).

A partir de 1936 se deduce de cada provincia el 10% anual, de lo que le corresponde según el artículo anterior. Los totales deducidos se reparten a partir del 1º de Enero de 1936 entre las provincias adheridas en proporción a la población que a cada una de ellas asigne el último censo nacional aprobado por ley (artículo 3).

El artículo 4 estableció que toda provincia adherida percibirá a partir del 1º de Enero de 1935 un suplemento proporcional a la población y que en conjunto para todas las provincias adheridas será, en 1935, igual al 10% de la cifra básica total establecida en el artículo 2, aumentando en otro 10% igual cada año posterior hasta 1939, en que será del 50%.

El artículo 5 fijaba la suma total a percibir por las provincias sumando las sumas parciales citadas en los artículos anteriores.

Las provincias productoras de vino, alcohol y azúcar se sometían a un régimen especial. Por el artículo 6 se determinó que percibirían durante 1935 el promedio de lo que en los años 1929-1933 hubieran recaudado por concepto de impuestos o tasas sobre esos productos, sobre las materias primas, subproductos y sus derivados, o en concepto de comercialización o fiscalización a los productores o fabrican-

tes de los mismos.

Esas sumas descenderán a partir del 1º de Enero de 1936, anualmente en 5% del promedio básico hasta 1939 inclusive. Desde el 1º de Enero de 1940 decrecerán en 2% anual hasta llegar a ser el 50% de lo que reciban en 1935, o sea hasta 1954. (artículo 7).

Como compensación de esa disminución la Nación toma a su cargo, hasta su extinción, la deuda provincial existente al tiempo de dictarse la ley, consolidada o que se consolide, antes de tres años, por un importe nominal cuyo servicio de intereses y amortizaciones equivalga a las cantidades que las provincias dejan de percibir por aplicación de esa reducción (artículo 8).

Por el artículo 18 de la ley se impone a las provincias, la obligación de no establecer durante toda su vigencia, impuestos, tasas, tributos u otros gravámenes comprendidos en la misma.

Los artículos 23 y 24 disponen que si alguna provincia faltare a las obligaciones que le impone la ley, la Nación u otra provincia adherida puede pedir se declare nula la disposición correspondiente, o que cese de percibir la participación.

El artículo 27 dispone la duración de la ley en 20 años con prórroga de 10 más si no se denuncia con 2 años de anticipación.

Esta ley, cuyas bases han sido expuestas, tuvo una aplicación eficaz durante toda su vigencia. Evitó la doble imposición y permitió repartir entre las distintas jurisdicciones un pago único de los contribuyentes.

Se trató en ella de igualar ventajas y sacrificios y se reconoció como justos los derechos ya adquiridos por

cada jurisdicción según su legislación local ya que la base de participación es lo percibido por las provincias conforme a su propia legislación.

Completamente distinto es el criterio sustentado en el convenio sobre las actividades lucrativas que se estudiará a continuación.

Se cita la ley 12.139 como antecedente, no por sus bases que son diferentes, sino por el propósito que es común: evitar la injusticia de la doble imposición.

C) ANTECEDENTES INMEDIATOS: CONFERENCIAS DE MINISTROS DE HACIENDA Y SEGUNDO PLAN QUINQUENAL

Las Conferencias de Ministros de Hacienda de todas las provincias argentinas con la presidencia del Ministro en el orden nacional, tienen, entre otros, los siguientes objetivos (1):

- 1) Buscar con la intervención de todos los gobiernos interesados, la solución a problemas nacionales y a los surgidos de las constantes mutaciones que en lo económico, financiero y social experimenta el país desde el 4 de Junio de 1946.
- 2) Armonizar todos los intereses, a veces contradictorios, y lograr en el examen crítico de todas las opiniones, el justo término que permita a cada gobierno la satisfacción de sus necesidades financieras con el menor sacrificio de la colectividad.
- 3) Estudiar en forma coordinada la planificación de la

(1) MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION: "Coordinación económica, financiera y administrativa como fundamento de la prosperidad nacional". Buenos Aires, 1950; páginas 14-15.

política financiera seguida por cada una de las jurisdicciones.

- 4) Buscar la coordinación de los programas económicos y financieros de las administraciones locales, con los del gobierno nacional que tiendan a promover el bienestar general en forma integral evitando la prosperidad de una zona en detrimento de otra o con criterio discriminatorio, el del progreso exclusivo de determinadas regiones, como ocurría en épocas anteriores.

A partir de la cuarta Conferencia, celebrada en 1949,(1) se recomendó una política de unificación de legislaciones locales en el impuesto a las actividades lucrativas para evitar la doble imposición. Se reconoce en la 4ª Conferencia la ventaja que ofrece este impuesto sobre las antiguas tasas, patentes y licencias pero agrega: "estos beneficios pueden verse parcialmente comprometidos por los inconvenientes de la superposición impositiva a que da lugar la falta de coordinación de los sistemas legales adoptados por las distintas provincias".

Sus recomendaciones consisten en que las provincias que hayan establecido o establezcan este impuesto y la Municipalidad de la Capital Federal, ajusten su legislación en lo referente a este tributo a:

- 1) fijar las tasas con un concepto económico social y no meramente fiscal, cuidando proteger por vía de desgravaciones, a las actividades cuyo arraigo y fomento interesa y aplicar recargos proporcionales a la medida en que dicha

(1) MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION: "Cuarta Conferencia de Ministros de Hacienda". Buenos Aires, 1949. Páginas 182-183.

condición no se cumpla, sin perder de vista el rendimiento de los capítulos afectados a la explotación y demás factores ponderables.

2) Se admitirán deducciones razonables en la determinación del monto imponible teniendo en cuenta los gravámenes nacionales que inciden sobre el producto o actividad gravada.

3) Se establecerán mínimos no imponibles amplios que comprendan a las actividades que de acuerdo con el concepto económico social que ha de presidir la imposición, no puedan o no deban razonablemente hacer frente a la carga fiscal.

4) Se tendrá en cuenta que conforme con lo dispuesto en la ley 12.139 las actividades sujetas al pago del impuesto interno nacional no pueden sufrir un tratamiento fiscal más gravoso que las actividades similares que no tributan impuesto interno.

Al año siguiente, 1950, se reunió la quinta Conferencia de Ministros de Hacienda, (1). Esta analizó la incidencia del impuesto a las actividades lucrativas cuando las materias imponibles se hallan ubicadas en distintas jurisdicciones y recordó las recomendaciones de la Conferencia anterior.

Agregó que si bien este gravamen se funda en un criterio territorial da lugar a la doble imposición en razón de características propias de ciertas actividades y por efecto de las conexiones económicas entre jurisdicciones políticas generalmente vecinas.

En estos casos no es posible determinar con un criterio objetivo cuál es el monto de los ingresos brutos (base imponible) que corresponde a la parte de la actividad desarrollada.

(1) MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION: "Quinta Conferencia de Ministros de Hacienda!" Buenos Aires, 1950; páginas 259-260.

en cada una de las jurisdicciones, lo que ha dado lugar a que las leyes fiscales en vigencia procedan a determinar el monto de los ingresos brutos gravables, teniendo en cuenta el resultado final de la actividad con prescindencia del lugar en que la etapa final o inicial se cumple. De ahí que en el caso de estas actividades desarrolladas en dos jurisdicciones, ambas gravan el mismo monto de ingresos brutos obtenidos por la actividad como un todo, y por ello el contribuyente se ve sometido a mayor impuesto de lo que ocurriría si el proceso económico de sus actividades se realizara completo en una jurisdicción.

La quinta Conferencia declaró y recomendó que la solución a esta situación incongruente es el "ajuste de las respectivas legislaciones por vía de convenios previos entre los poderes fiscales que han adoptado el impuesto a las actividades lucrativas con normas y principios análogos."

Señala además que, la norma general para evitar la superposición consiste en que la materia imponible sea compartida entre las jurisdicciones en que se desarrolle el hecho económico gravable por sistemas que consulten los intereses de los distintos Estados.

En 1951 se reunió la sexta Conferencia (1), la que continuó los estudios de las anteriores y consideró que "la doble imposición en el impuesto a las actividades lucrativas no sólo causa perturbaciones fiscales, sino que redundan en perjuicio de los consumidores, quienes, por la traslación del impuesto son en definitiva los afectados". Por ello recomendó que los estudios previos para celebrar los convenios se terminen antes del 31 de Marzo de 1952 y que se mantenga

(1) MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION: "Sexta Conferencia de Ministros de Hacienda." Bs. As. 1951. Pg. 247-248.

hasta tanto se efectúen, los convenios, el principio de territorialidad.

La séptima Conferencia de Ministros de Hacienda ratificó las recomendaciones anteriores y es el antecedente inmediato que llevó a la firma de los convenios.

El Ministro de Hacienda de la Nación dijo en esa oportunidad (1): "El análisis de las recomendaciones aprobadas por las seis conferencias anteriores muestra la preocupación común de resolver el problema (de la doble imposición) pero los resultados prácticos obtenidos son escasos".

La séptima Conferencia recomendó que los gobiernos de provincia dispongan la inmediata designación de un representante técnico ante el Ministerio de Hacienda para determinar los impuestos locales que se opongan a las leyes de coparticipación 12.139, 12.956 y 14.060 y que dichos gobiernos, sobre las bases de las decisiones a que se arribe, procedan a derogar los tributos locales en pugna con la legislación nacional.

La ley 12.139 es la de unificación de impuestos internos ya comentada; la 12.956 determina que a partir de 1947 y hasta 1955 el producido de los impuestos a los réditos, ventas eventuales, y beneficios extraordinarios, se repartirán en la siguiente forma: 79% a la Nación y 21% entre la Municipalidad de Buenos Aires y las provincias; y la ley 14.060, creó el impuesto substitutivo del gravámen a la transmisión gratuita de bienes y determinó que la distribución del producido del nuevo tributo se haría según el principio de la radicación económica de los bienes.

Continuando con las recomendaciones de la séptima

(1) LA NACION: Editorial. Buenos Aires, 21 de noviembre de 1953.

Conferencia de Ministros de Hacienda, se señala que respecto al impuesto a las actividades lucrativas, la misma aconsejó la adopción de las normas dadas en la cuarta Conferencia y la celebración de los convenios previstos en la quinta y sexta, y para ello, recomendó que las provincias y la Comuna de Buenos Aires designen representantes para que reunidos en comisión conjuntamente con un funcionario del Ministerio de Hacienda de la Nación preparen la redacción de un convenio tipo, sin perjuicio de la concertación de convenios particulares.

El 12 de Marzo de 1953, por resolución Nº 59, el Ministro de Hacienda designó al Sr. Director General de Impuestos y Contribuciones del Ministerio para que en representación del mismo, integrara la comisión redactora del convenio tipo.

El Segundo Plan Quinquenal de gobierno (1953-1957) trata el problema de la doble imposición en el capítulo XXII de Política Impositiva (1).

El objetivo general Nº 8 de ese capítulo, titulado "Superposición impositiva, estudios estadísticos" dice:

A: "Los impuestos nacionales, provinciales y municipales serán unificados o coordinados en todo el país, mediante convenios especiales, a fin de evitar superposiciones injustas. A tal fin se practicarán permanentemente estudios estadísticos sistemáticos, de los recursos normales (impuestos, tasas, contribuciones, ingresos de dominio privado, varios, extraordinarios) y, correlativamente, de la legislación impositiva vigente, que permitan medir la carga impositiva normal integral, su repercusión e in-

(1) SUBSECRETARIA DE INFORMACIONES: "Segundo Plan Quinquenal" Buenos Aires, 1953. Página 259.

cidencia en relación con la renta nacional y la capacidad contributiva del país (Nación, provincias y municipios)

B: Las provincias y los municipios deberán participar sobre bases racionales y justas en el producido de los impuestos unificados, con el compromiso de no gravar en sus respectivas jurisdicciones la misma actividad que es objeto de imposición nacional.

C: La participación estará supeditada y será reglada mediante convenios en orden al estricto cumplimiento del inciso anterior."

Se vé a través de las Conferencias y del Segundo Plan Quinquenal la tendencia a solucionar la injusticia de la doble imposición mediante los convenios entre las jurisdicciones interesadas.

En el año 1953 se concretan tales acuerdos: primero en el mes de Mayo el celebrado entre la Comuna de la Capital y la Provincia de Buenos Aires, y luego en Agosto, el multilateral entre la Municipalidad de Buenos Aires y casi todas las provincias argentinas.

D) CONVENIO BILATERAL

Los convenios para evitar la doble imposición en el impuesto a las actividades lucrativas buscaron la armonía y coordinación entre los distintos poderes fiscales para beneficio del contribuyente y para garantía de cada jurisdicción particular dentro de la unidad nacional.

Tres aspectos importantes se tuvieron en cuenta:

- 1) el límite de la esfera de imposición de cada jurisdicción
- 2) la coordinación administrativa para determinar el monto imponible de cada contribuyente.

- 3) la creación de un órgano de aplicación e interpretación del convenio: la Comisión Arbitral.

El convenio bilateral fué firmado en Buenos Aires, el 28 de Mayo de 1953 entre la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad~~ta~~ de la Capital Federal.

En sus considerandos expresa:

- 1) que se ha tenido en cuenta el informe producido por la comisión mixta de funcionarios nacionales, provinciales y municipales designada para estudiar el convenio que evitara la superposición en este impuesto.
- 2) que el ejercicio de actividades lucrativas en la provincia de Buenos Aires y en la Capital Federal configura el hecho imponible previsto en ambas legislaciones, dada la similitud de las mismas y las características económicas de la industria y el comercio en esos dos territorios íntimamente ligados entre sí.
- 3) que por ello, una sola actividad lucrativa puede resultar objeto de dos tributos que reconocen la misma fuente y se aplican por índices idénticos, de donde resulta una evidente superposición impositiva.
- 4) que este fenómeno de doble imposición tiene su origen en las referidas particularidades económicas sin que deba atribuirse a la improcedencia de los respectivos regímenes tributarios, instaurados el uno en ejercicio de facultades no delegadas que hacen a la autonomía de un Estado provincial y el otro, al uso de atribuciones legales perfectamente determinadas.
- 5) se refiere a continuación a las recomendaciones de las Conferencias de Ministros de Hacienda (5ª, 6ª y 7ª) y al capítulo XXII del Segundo Plan Quinquenal, que fundamentan el convenio.
- 6) Considera como beneficiosa la adopción de una norma general para fijar a cada uno de los respectivos fiscos una

determinada esfera de imposición cuando una actividad sea ejercida en ambas jurisdicciones y el monto de ingresos brutos deba atribuirse inseparablemente a las dos, como es la de que cada fisco grave de dichos ingresos la parte proporcional a los gastos realizados en cada jurisdicción en cuanto reflejen el ejercicio de la actividad gravada.

- 7) Sin embargo, admite excepciones a esta regla, cuando es imposible determinar los gastos, en los casos no previstos y en circunstancias especiales.
- 8) Considera conveniente crear una Comisión Arbitral que asegure los fines del convenio:
 - a) evitar el pago doble por parte de los contribuyentes.
 - b) garantizar a cada fisco la justa percepción de sus impuestos.
 - c) evitar que el criterio que emana del presente convenio sea objeto de distintas interpretaciones y evitar decisiones encontradas.
- 9) Como complemento de la racionalización impositiva y la eliminación de la doble imposición, se requiere la simplificación del trámite administrativo y de la fiscalización.
- 10) Como los problemas que se tienden a solucionar son comunes a otras provincias, las partes contratantes declaran abierto este convenio a la adhesión de las otras provincias.

El convenio consta de 20 artículos y comienza a regir a partir del 1º de Enero de 1953.

Tiende a solucionar el problema de la doble imposición en el impuesto a las actividades lucrativas según el principio del origen y no del domicilio. No interesa el domicilio

del contribuyente, sino el origen del hecho imponible, y determina como índice o criterio para fijar ese origen el asiento territorial de los gastos, salvo algunas excepciones.

E) CONVENIO MULTILATERAL

El 24 de Agosto de 1953, en la ciudad de Buenos Aires, se firma un nuevo convenio entre la Municipalidad de la Capital Federal y las provincias de Buenos Aires, Catamarca, Córdoba, Corrientes, Entre Ríos, Eva Perón, Jujuy, La Rioja, Mendoza, Salta, San Juan, Santa Fé, Santiago del Estero y Tucumán.

Este convenio rige a partir del 1º de Enero de 1954 y es similar al anterior firmado entre la Comuna de la Capital y la Provincia de Buenos Aires.

El criterio que evita la superposición es el origen de la materia imponible, determinado según el lugar en que se efectúen los gastos, o sea el total de ingresos brutos se distribuye en proporción a los efectuados en cada jurisdicción. Hay algunas excepciones expresamente determinadas.

El convenio multilateral reproduce los considerandos del bilateral y en su redacción sigue fielmente a aquél, con diferencias de forma para adaptarlo a un mayor número de contratantes.

Presenta algunas diferencias impuestas por esa causa, como las relativas a la integración y gastos de la Comisión Arbitral. Y tiene algunas cláusulas nuevas; tales son:
Artículo 20: las partes contratantes no podrán aplicar a las actividades lucrativas comprendidas en el presente convenio alícuotas o recargos que impliquen un trato diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen en todas sus etapas dentro de la misma jurisdicción.

Artículo 21: las disposiciones de la presente convención serán de aplicación a la mera compra de productos agropecuarios o frutos del país producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de ella.

Artículo 22: el convenio empieza a regir el 1º de Enero de 1954 por dos años con prórroga automática por períodos anuales, si alguna de las partes no lo denunciara antes del 1º de Mayo del año del vencimiento.

Esta convención queda abierta a la adhesión de las provincias que no la suscriben (San Luis y Presidente Perón) y a las Comunas de los Territorios Nacionales.

Consta de 23 artículos y de un Protocolo Adicional compuesto de 2 artículos.

Este convenio como el bilateral fué firmado ad-referendum del Excelentísimo Sr. Presidente de la Nación en su carácter de Jefe del Distrito Federal y de las Honorables Legislaturas de las provincias firmantes.

El formulario oficial de aplicación de este convenio, en vigor para el año 1954, determina las jurisdicciones adheridas al mismo, que son las sgtes.: (1)

Provincias: todas las firmantes y además Presidente Perón y San Luis, es decir todas las provincias argentinas.

Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires.

Municipalidades de Territorios Nacionales:

Posadas (Misiones)

Chos Malal (Neuquén)

Eva Perón (Neuquén)

(1) DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA: "Boletín". Buenos Aires. Número: Setiembre de 1954. Página 28.

Junín de los Andes (Neuquén)
 Neuquén (Neuquén)
 San Martín de los Andes (Neuquén)
 Allen (Río Negro)
 Choele Choel (Río Negro)
 Cinco Saltos (Río Negro)
 Cipolletti (Río Negro)
 General Roca (Río Negro)
 Ingeniero Jacobacci (Río Negro)
 Río Colorado (Río Negro)
 San Antonio Oeste (Río Negro)
 San Carlos de Bariloche (Río Negro)
 Viedma (Río Negro)
 Villa Regina (Río Negro)
 Cañadón León (Santa Cruz)
 Lago Argentino (Santa Cruz)
 Puerto Santa Cruz (Santa Cruz)
 Puerto San Julián (Santa Cruz)
 Río Gallegos (Santa Cruz).

La aprobación del convenio para la Municipalidad de Buenos Aires, la decretó el Presidente de la República por decreto Nº 25.706 del 31 de Diciembre de 1953.

La provincia de Buenos Aires, por ley 5737 aprobó el convenio multilateral y determinó que a partir del 1º de Enero de 1954 el mismo substituye al bilateral celebrado antes.

F) ESTUDIO DE LOS ARTICULOS DEL CONVENIO QUE DAN LAS BASES DE SU APLICACION

Este estudio se hará sobre los artículos del convenio multilateral que sólo presenta desemejanzas de forma con el anterior.

El artículo 1º define las actividades lucrativas alcanzadas por el convenio diciendo: "Las actividades lucrativas a que se refiere el presente convenio son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, en varias o en todas sus etapas, en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas"

El convenio no rige sobre actividades lucrativas que se empiecen y terminen en una sólo jurisdicción. Tampoco interfiere en la autonomía de cada Estado para determinar el tratamiento de la ley local sobre las distintas actividades, exenciones, deducciones, alícuotas etc.

El convenio tiene por objeto definir cuál es la materia imponible propia de cada jurisdicción cuando el hecho que la genera: la actividad lucrativa se desarrolla a través de las fronteras de las distintas provincias y de la Capital Federal y cuál es la base imponible o sea el monto sobre el que se aplica la tasa del gravamen, que a cada una corresponde.

Como la base imponible es, en este impuesto, el total de ingresos brutos obtenidos por el desempeño de actividades habituales que produzcan lucro, es necesario distribuir ese ingreso en tantas partes cuántas jurisdicciones hubieran sido asiento de distintas etapas de dicha actividad, para evitar con ello la doble imposición que se producía anteriormente, cuando cada jurisdicción gravaba sobre el total de ingresos brutos.

El artículo 2º establece las bases de distribución de dichos ingresos en los casos generales adoptando el criterio del asiento territorial de gastos.

"Salvo lo dispuesto para casos particulares en los artículos siguientes, cada fisco gravará de los ingresos brutos totales originados por las actividades objeto del presente conve

venio, la parte proporcional a los gastos efectivamente soportados en su jurisdicción, cuando se verifique cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea total o parcialmente
- b) todas las etapas de comercialización e industrialización se efectúen en una o varias jurisdicciones y la dirección se ejerza en otra u otras
- e) el asiento principal de las actividades lucrativas esté en una jurisdicción y se efectúen regularmente ventas u compras en otras, por intermedio de sucursales, agencias, representantes, factores u otros auxiliares en relación de dependencia. La compra o venta accidental o por correspondencia o en otra forma que no importe una actividad regular no será considerada como actividad imponible en la jurisdicción en que se realice".

Las circunstancias que menciona este artículo son una aclaración específica de la determinación general de actividad alcanzada por el convenio, hecha por el artículo anterior.

El inciso a) prevé un proceso económico dividido en etapas de industrialización y comercialización efectuadas en diferentes jurisdicciones. El ingreso bruto proveniente de esta actividad está alcanzado por las normas convencionales. También lo está el originado en un proceso económico que desarrollado en alguna jurisdicción tiene la administración o dirección en otra, tal lo previsto en el inciso b).

El inciso c) sujeta al convenio a aquellas actividades que tienen asiento principal en una jurisdicción y que efectúan compras o ventas regularmente en otras por medio de

sucursales, representantes o auxiliares de comercio en relación de dependencia. El acuerdo en esta disposición produjo una oposición con lo que tenía establecido la Ordenanza General Impositiva de la Municipalidad de Buenos Aires, que, como antes se ha expuesto, no gravaba el ingreso obtenido por una sucursal u otro establecimiento de carácter permanente, fuera de los límites de la Capital Federal.

Una de las primeras resoluciones de la Comisión Arbitral, del 15 de Octubre de 1953 fué resolver este inconveniente, en la siguiente forma:

"El convenio ha dejado sin efecto lo dispuesto por el artículo 88 inciso a) de la Ordenanza General Impositiva para 1953 en lo que respecta a las sucursales o establecimientos de carácter permanente ubicados en la Provincia de Buenos Aires cuyas casa matrices se hallen instaladas en la Capital Federal".

Esta resolución se refiere a los establecimientos situados en la Provincia de Buenos Aires exclusivamente por tratarse de interpretación del convenio bilateral.

El citado artículo 88 inciso a) de la Ordenanza Impositiva para 1953 establecía: "que no constituye actividad lucrativa gravada con este impuesto la que consiste en operaciones o ventas realizadas por intermedio de sucursales, agencias o establecimientos de carácter permanente ubicados fuera de la jurisdicción del Distrito Federal, siempre que pertenezcan a la misma firma vendedora ubicada en la Capital Federal y su organización tenga, con respecto a la administración central, un carácter de efectiva dependencia".

La Ordenanza General Impositiva para 1954, ya adaptada a las normas convencionales, no reproduce esta disposición.

La primera parte del artículo 2º del Convenio da el

criterio de discriminación de los ingresos brutos: asiento territorial de los gastos.

El acuerdo considera los gastos efectuados en cada jurisdicción como un índice fácil de la actividad ejercida en ella.

Cada jurisdicción tiene en virtud del convenio, derecho de gravar las actividades ejercidas en ella por pequeñas que sean, siempre que pueda afirmarse que el contribuyente realizó actividades en su territorio. El más leve vínculo territorial existe cuando el contribuyente realizó ventas o compras por medio de auxiliares en relación de dependencia. Pero no lo hay cuando tales auxiliares son autónomos, no tienen vínculo de dependencia, o cuando el contribuyente realice las ventas por correspondencia, o directamente. Tales operaciones no son materia imponible, aunque sean de gran importancia en los negocios del sujeto pasivo.

La base de distribución de ingresos según los gastos efectuados en cada jurisdicción obliga al contribuyente a hacer una discriminación minuciosa de sus gastos. No siempre resulta fácil tal separación por jurisdicciones; es imprescindible, en primer lugar, definir el concepto de gasto computable a los efectos de la discriminación.

El artículo 11 del Convenio dice: "Los gastos que deben servir de base para distribuir los ingresos brutos entre las distintas jurisdicciones, son aquellos que se originen por el ejercicio de la actividad gravada."

No interesa el lugar donde se haga el pago del gasto, sino el lugar donde se ejerza la actividad que origina tales gastos, ya que el gasto es el índice de la actividad desarrollada en cada jurisdicción.

A continuación, el artículo 11 hace una enumeración ejemplificativa, no taxativa, de gastos a computar: "se

computará como gasto: los sueldos, jornales y toda otra remuneración, combustible y fuerza motriz, reparaciones y conservación, alquileres, primas de seguros, propaganda, intereses, impuestos y en general todo gasto de administración producción, comercialización y financiación. También se incluirán las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley del impuesto a los réditos".

Como resulta de esta disposición son computables todos los gastos de administración, producción, comercialización y financiación de la actividad lucrativa sujeta al convenio.

Como ciertos gastos, por ser de carácter muy general y no vinculados directamente con una actividad que pueda individualizarse territorialmente, presentan grandes dificultades para atribuirlos a una u otra jurisdicción, la Comisión Arbitral dió en Septiembre de 1953, algunas normas de interpretación que se expresan a continuación:

1) GASTOS DE PUBLICIDAD RADIAL, PERIODISTICA Y POR TELEVISION: Se atribuirán en la jurisdicción en que se halle el asiento principal del órgano publicitario.

2) INTERESES, COMISIONES Y GASTOS BANCARIOS: Se sigue el siguiente procedimiento:

a) Si el crédito tiene un destino definido y su monto es de cierta importancia, los intereses, comisiones y gastos bancarios se atribuirán a la jurisdicción en la cual ha de invertirse el crédito.

Es lógica esta solución porque dichos gastos son gastos de financiación que según el principio general, deben atribuirse a la jurisdicción donde se realice la actividad.

b) Si el crédito no tiene una afectación definida o es de pequeño monto, los gastos que se consideran se distribuirán en función de los otros gastos.

3) IMPUESTOS A LOS REDITOS Y A LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS: Se distribuyen en función de los otros gastos

Como son impuestos que no pueden atribuírse a ninguna jurisdicción en particular, la Comisión los distribuye en función de los otros gastos, lo que equivale a decir que no los computa a los efectos del reparto de los ingresos.

4) IMPUESTO A LAS VENTAS: Atribuible al lugar donde se efectúe la venta gravada.

5) IMPUESTOS INTERNOS: Se da tratamiento distinto a los de cada título de la ley respectiva.

a) los del título I de la ley se atribuyen al lugar de la fábrica, aduana o depósito fiscal a cuya salida han debido tributarse.

b) los del título II se atribuyen al lugar donde se realiza la venta gravada.

El impuesto a las ventas y los impuestos internos que se recauden sobre la base de las ventas se atribuyen a la jurisdicción donde las ventas se efectúen.

6) IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS: Se atribuirá a la jurisdicción a la que corresponde el gravamen.

7) IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES: Si el impuesto corresponde a la venta de un bien cuyo importe se computa para la liquidación del impuesto a las actividades lucrativas el gasto se atribuye al lugar de ubicación del bien. De lo contrario no se computa como gasto lo pagado por ganancias eventuales.

8) GASTOS DE MANTENIMIENTO DE RODADOS: Se atribuyen al lugar de patentamiento del mismo.

9) PRIMAS DE SEGUROS: Se atribuyen al lugar del bien asegurado.

10) GASTOS DE MISIONES AL EXTERIOR: A la jurisdicción que corresponda según la naturaleza de la misión, fabricación, dirección, ventas etc.

11) GASTOS DE VISITADORES, CORREDORES, VIAJANTES Y SIMILARES:

a) Si son de fácil individualización se atribuirán a la jurisdicción en la que actúen los visitantes, corredores, etc

b) Si son de difícil individualización se atribuirán en función de las ventas realizadas en cada jurisdicción.

Por considerar que no es reflejo del ejercicio de la actividad lucrativa, el artículo 11 del convenio, en su parte final, establece: "no se computará como gasto el costo de la materia prima adquirida a terceros, destinada a las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales. Se entenderá como materia prima, no sólo la materia prima principal sino todo bien de cualquier naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado".

La Comisión Arbitral interpretó este artículo estableciendo que tampoco se computa como gasto los impuestos aduaneros porque integran dicho costo y los gastos de transporte efectuados por terceros, seguros y comisiones de adquisición cuando en la contabilidad, el contribuyente use el sistema de imputarlos al costo de las materias primas o de las mercaderías. Tampoco el impuesto a los réditos cuando el contribuyente sea persona de existencia visible o sociedad de personas.

El artículo 12 en su primera parte confirma la definición de gasto computable dada por el artículo 11 al decir: "Se entenderá que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción cuando tenga una relación directa con una actividad que en la misma se desarrolle (por ejemplo: de dirección, de administración, de fabricación etc.) aún cuando la erogación que él represente se efectúe en otra; así los sueldos y jornales y otras remuneraciones se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que los mismos se refieren".

Es decir, que ratifica y ejemplifica la disposición anterior.

A continuación el convenio prevé que puede haber gastos de difícil atribución. La solución depende de la importancia del monto del gasto efectuado. Si es de escasa importancia, se atribuyen en igual proporción que los otros gastos, es decir no se toman en cuenta para decidir jurisdicciones. Si son abultados, el contribuyente debe discriminarlos fundando tal distribución. Tal lo que determina en su 2º párrafo el artículo 12. En su parte final dice: "los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales a las jurisdicciones entre las que se verifique el hecho imponible".

Siguiendo el propósito de facilitar la discriminación el artículo 13 permite tomar los gastos del ejercicio comercial cuando no fuera fácil determinar los gastos del año calendario.

La Comisión Arbitral interpretando las normas del convenio bilateral, que fueron reproducidas por el multilateral resolvió dudas en casos concretos:

1) ACTIVIDADES DESARROLLADAS EXCLUSIVAMENTE EN LA CAPITAL FEDERAL Y PROVINCIA DE BUENOS AIRES QUE OBEDEZCAN A UN PROCESO UNICO (Ejemplo: fabricación en una jurisdicción y ventas en otra)

a) Fabricación en la provincia con administración y ventas en la Capital Federal que además tiene un establecimiento ganadero en la Provincia con ventas en la Provincia.

b) Fabricación en la Provincia y venta en la Capital que además compra y vende acciones en la Capital Federal.

En ambos casos, la Comisión resuelve que la determinación del trato a acordar para discriminar los gastos corresponde al contribuyente quien debe hacer una estimación razonablemente fundada. Se aplica pues, el artículo 11 in fine del convenio.

Agrega la Comisión que en caso de duda del contribuyente éste consultará al Fisco para lo cual las dos jurisdicciones deberán adoptar las medidas necesarias para girar con toda urgencia a la Comisión este tipo de consultas.

2) ACTIVIDADES DESARROLLADAS EN AMBAS JURISDICCIONES EXCLUSIVAMENTE PERO EN LAS CUALES LA DOBLE IMPOSICION SE PRODUCE CON RELACION A LOS INGRESOS QUE SE OBTIENEN EN UNA SOLA (Ejemplo: casa matriz en una jurisdicción y sucursales o ventas por corredores en otra)

A: Casa Matriz

B: Sucursal

La doble imposición puede producirse por los ingresos que obtiene B ya que A participa mediante gastos en la actividad desarrollada por aquélla.

Se resuelve:

1) Corresponde excluir del total de gastos de A los gastos que se vinculan directamente con las ventas de A. El saldo representa el total de gastos generales realizados por A para obtener ventas en A y B.

2) Distribuido dicho saldo entre las ventas de A y B se obtiene el monto de gastos realizados por A para la venta registrada por B.

3) El importe obtenido se suma a los gastos de B y da el total de gastos atribuibles a B que se distribuye en función de la relación que existe entre cada sumando con el total.

3) ACTIVIDADES DESARROLLADAS EN AMBAS JURISDICCIONES CON INTERVENCION DE UNA TERCERA QUE OBEDEZCAN A UN PROCESO UNICO (Ejemplo: compra de materia prima en Santa Fé, fabricación en Buenos Aires y ventas en la Capital Federal)

Se resuelve computar los ingresos totales en función de

de Buenos Aires con prescindencia de los gastos soportados por la tercera jurisdicción.

- 4) ACTIVIDADES DESARROLLADAS EN AMBAS JURISDICCIONES CON INTERVENCION DE UNA TERCERA, EN LAS QUE NO EXISTIENDO PROCESO UNICO EN SU CONJUNTO LA DOBLE IMPOSICION SE PRODUCE EN LOS INGRESOS DE UNA DE LAS DOS JURISDICCIONES SOMETIDAS AL CONVENIO (Ejemplo: Casa Matriz en la Capital Federal, Sucursal en Buenos Aires y Santa Fé)

La Comisión resuelve seguir igual procedimiento que en el segundo caso pero con la salvedad de que al determinar la proporción de los gastos de la Casa Matriz computables deberá tener en cuenta la totalidad de las ventas (incluidas las de jurisdicciones no adheridas al convenio).

Estas interpretaciones del acuerdo bilateral pueden aplicarse al multilateral pero teniendo en cuenta las modificaciones necesarias, por el mayor número de firmantes.

El convenio determina a continuación del artículo segundo las normas especiales aplicables a ciertas actividades.

El artículo 3º se refiere a las empresas de construcción que con escritorio, oficina, administración o dirección en una jurisdicción ejecuten obras en otras. En este caso se "seguirá el mismo criterio de distribución establecido en el artículo precedente" dice la mencionada disposición. Por lo tanto, ello implica una mera interpretación del principio general. Pero agrega el artículo 3º:....."no debiendo discriminarse, al considerar los ingresos brutos importe alguno en concepto de honorarios a ingenieros, arquitectos, proyectistas y otros profesionales pertenecientes a la empresa."

La redacción de esta parte del artículo que reproduce fielmente la del convenio bilateral, dió lugar a un cambio

de opiniones en el Senado de la Provincia de Buenos Aires cuando se discutió la aprobación del convenio del 28 de Mayo de 1953. (1).

El Senador Roig dijo que "no se entiende si los honorarios están o no excluidos de los ingresos brutos", a lo que respondió el Senador Pizzorno que "puede ocurrir que una empresa tenga en su directorio, profesionales que han tenido alguna actividad en dicha empresa a los que le corresponde deducir, en concepto de honorarios lo que determina el artículo porque eso es lo que no discrimina la ley". Insiste Roig en que no se aclaró su pregunta. Pizzorno aclara que están dentro de los ingresos brutos.

Esta opinión es coincidente con la del organismo recaudador (2) y es la que surge de la interpretación literal del artículo.

También sigue el convenio el principio general en el caso de las compañías de seguros y de capitalización y ahorro. En efecto, el artículo 4º establece: "En casos de compañías de seguros y de capitalización y ahorro que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se gravará en cada una de ellas la parte de las primas, cuotas o aportes que importen una remuneración de sus servicios y la renta de títulos y de cualquier otra inversión de sus reservas, en proporción a los gastos soportados en cada jurisdicción".

A continuación aplica el principio estricto del origen territorial de los ingresos ya que aquellos provenientes de

(1) DIARIO DE SESIONES DEL SENADO DE LA PCIA. DE BS. AS.

Año 1953; página 356.

(2) DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA: "Boletín". Buenos Aires; Número: febrero de 1954; página 23.

la explotación de los bienes inmuebles se gravan en la jurisdicción en que los mismos se hallen ubicados.

El artículo 5º dispone: "En los casos de Bancos cuya sede central o casa matriz se halle en una jurisdicción y tengan sucursales en otras, cada fisco gravará los ingresos brutos de los establecimientos situados en su jurisdicción".

Se aparta totalmente el convenio del principio general: distribución de ingresos según el lugar de los gastos efectuados. Deja a los Bancos en la situación existente antes del acuerdo, sujeta cada sucursal y la casa matriz a la legislación especial de la jurisdicción en que se hallen situadas.

También se aleja del principio general para gravar los ingresos de las compañías de transporte ya sea de pasajeros o de cargas que actúen en varias jurisdicciones. "Se gravará en cada una la parte de los ingresos brutos correspondiente a los pasajes y fletes en ella contratados". (artículo 6º del convenio).

El sistema adoptado es fácil de aplicar y resulta muy justo ya que la distribución de ingresos brutos por jurisdicciones se establece en estas empresas, "a priori", por el registro de los contratos celebrados en cada una de ellas. Además los gastos que en cada provincia realiza una empresa de transporte son casuales y no son índice de la actividad ejercida en ella.

En los artículos 7º y 8º contempla el convenio el caso de profesionales liberales y rematadores, comisionistas e intermediarios que actúen en varias jurisdicciones aplicando igual solución para ambos casos. El artículo 7º dice: "En los casos de profesiones liberales, ejercidas por personas que tengan estudio, consultorio u oficina similar en una jurisdicción y desarrollen actividades profesionales en otra, cada jurisdicción gravará la mitad de los honorarios prove-

nientes de estas últimas".

El artículo 8º establece: "En los casos de rematadores, comisionistas u otros intermediarios, que tengan su oficina central en una jurisdicción y rematen o intervengan en la venta o negociación de bienes situados en otra, tengan o no sucursales en ésta, cada fisco gravará la mitad de los ingresos brutos originados por esas operaciones.

Y el artículo 9º aplica igual solución para los prestamistas hipotecarios que no estén organizados en forma de empresa y que tengan su domicilio en una jurisdicción y la garantía se constituya sobre inmuebles situados en otra, al decir que "cada jurisdicción gravará la mitad de los ingresos brutos originados por esas operaciones".

En estos tres casos, la norma convencional se apartó totalmente del principio del artículo segundo. Es que tanto en la actividad del profesional, como del rematador y del prestamista, los gastos efectuados en cada provincia son puramente casuales y no guardan ninguna relación con la verdadera actividad ejercida en ella. Por no existir un índice seguro para la discriminación se optó por lo más fácilmente aplicable: la división por mitades.

El artículo 10 del convenio multilateral no figuraba en el anterior. Se refiere a las industrias vitivinícola y azucarera cuando los productos sean despachados sin facturar para su venta fuera de la provincia productora, consignados a casas centrales, sucursales, depósitos, plantas de fraccionamiento o a terceros y dispone que " el monto imponible para dicha provincia será el precio mayorista oficial o corriente en plaza a la fecha de la expedición. La jurisdicción en la cuál se comercialicen las mercaderías gravará la diferencia entre el ingreso bruto y el referido monto imponible."

Es un régimen especial basado en las características

de este tipo de industrias, donde el mismo contribuyente industrializa el producto en la provincia productora y lo negocia en otra. Lógicamente si el industrial lo vende a un tercero que lo comercializa, no hay actividad ejercida por el mismo contribuyente en más de una jurisdicción y no se aplica el convenio.

El sistema resulta equitativo ya que el ingreso de la provincia productora (precio mayorista) cuando la comercialización la hace el mismo industrial es el mismo que cuando éste vende a un tercero su producción. Y el caso se repite en la jurisdicción donde se comercializa el artículo.

El protocolo adicional establece casos especiales para las provincias de Mendoza y Córdoba.

Para la primera, confirma lo dispuesto en el artículo 10 para la industria vitivinícola extendiéndolo a toda mercadería expedida sin facturar para su venta en otra jurisdicción. Así el artículo 2º del protocolo establece: "En los casos en que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 189 de su código fiscal (Ley 2001) la provincia de Mendoza considera como monto imponible el que resulta de aplicar el precio mayorista oficial o corriente en plaza, a la fecha de expedición; la jurisdicción en la cual se comercialicen las mercaderías, gravará la diferencia entre el ingreso bruto y el referido monto imponible".

En cuanto a la provincia de Córdoba, dice el artículo 1º del Protocolo "en los casos en que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3º de la ley 4363 de la Provincia de Córdoba, ésta considera como monto imponible el costo de producción; la jurisdicción en la cual se comercialicen las mercaderías, gravará la diferencia entre el ingreso bruto y el referido monto imponible".

Es decir que los contribuyentes que obtengan ingresos

en la provincia de Córdoba, pertenecientes a mercaderías elaboradas en ella y vendidas fuera de la misma, deben considerarse como ingreso bruto, el costo de producción de dichas mercaderías.

G: LA COMISION ARBITRAL

Los dos convenios, que constituyen un verdadero derecho fiscal interprovincial, crearon una entidad encargada de la aplicación y solución de las dificultades que pudiesen surgir del texto del convenio: la comisión arbitral.

Como los acuerdos no imponen un tratamiento uniforme a los contribuyentes en todas las jurisdicciones, sino que dejan librado a cada una de ellas las normas aplicables sobre las actividades lucrativas que en ellas se realizan, y teniendo en cuenta que por la naturaleza del impuesto su pago se hace en base a declaración jurada de cada contribuyente, es lógico que éstos por no interpretar convenientemente las disposiciones legales y convencionales puedan lesionar los intereses de alguno de los fiscos interesados. Cuando el sujeto activo del impuesto es uno solo, las dificultades se resuelven por el control y rectificación de las declaraciones por la autoridad fiscal y el consiguiente recurso del contribuyente ante la Justicia.

Pero, ¿puede usarse este sistema sin inconvenientes, en el caso de intervenir varios poderes fiscales? Evidentemente no, porque las interpretaciones de los funcionarios de una jurisdicción pueden diferir de las de las otras y aún la apelación ante la Justicia sólo tendría valor para el Fisco interviniente y no para los otros que no podrían ser parte en estos juicios.

La recaudación del impuesto necesitaba un organismo administrativo que coordinara las normas de cada jurisdicción,

contemplando los intereses del contribuyente y de todos los fiscos interesados.

Estos fueron los motivos que llevaron a la creación de un organismo arbitral en estos convenios.

Es la segunda comisión de esta naturaleza existente en el mundo. La primera funcionó entre Holanda y las Indias Holandesas con el nombre de "Comisión Bruins" (1).

La creación de la comisión arbitral en el convenio bilateral suscitó controversias sobre su constitucionalidad. ¿Puede crearse en el régimen constitucional argentino una comisión interprovincial, con resoluciones obligatorias para los contribuyentes y los poderes fiscales locales? ¿Es éste un nuevo fuero? De ser así estaría violando disposiciones constitucionales. En la discusión parlamentaria en la provincia de Buenos Aires, para la aprobación del convenio bilateral, el Senador Pizzorno manifestó: "no es crear nuevos fueros sino una comisión para que interprete el convenio y evite conflictos", agregando que éste era un camino ante el cual el contribuyente puede recurrir y cuyas resoluciones son apelables ante la Justicia (2).

Sin embargo, con una estricta interpretación del texto convencional, no puede negarse que esta Comisión es un organismo interjurisdiccional que a la vez que interpreta el convenio, llega a interpretar también las legislaciones locales y aún a resolver en casos particulares. Pero su creación era necesaria, para lograr una unidad de criterio en la

(1) DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA: "Boletín". Buenos Aires, Número: Junio de 1954; página 23.

(2) DIARIO DE SESIONES DEL SENADO DE LA PCIA. DE BS. AS. Año 1953; página 356.

interpretación y aplicación del convenio, imprescindible para dar seguridad al contribuyente.

El convenio multilateral reprodujo las disposiciones del anterior sobre las funciones del organismo arbitral, pero como en su integración no participan todas las jurisdicciones adheridas estableció la necesidad de que la provincia no representada no observe ni se oponga a las resoluciones adoptadas para que éstas sean obligatorias.

Establece el artículo 18 del convenio entre la Municipalidad y las provincias que las funciones de la comisión arbitral son:

1) Dictar normas generales interpretativas de las cláusulas del presente convenio que serán obligatorias para las partes contratantes, si no fueran observadas por las jurisdicciones no representadas en la Comisión dentro de los 20 días hábiles de su notificación. Si mediare observación, la comisión arbitral, integrada a ese efecto con un representante de cada jurisdicción recurrente se expedirá manteniendo o rectificando la norma dictada. En el primer supuesto ésta quedará firme y en el segundo la nueva interpretación será recurrible en las condiciones establecidas en el párrafo anterior. Cuando a juicio del Presidente la naturaleza de la cuestión controvertida lo justificare, convocará a una reunión plenaria cuyo pronunciamiento será definitivo.

Este inciso le da carácter de resolución definitiva a los pronunciamientos de la comisión, no observados y por consiguiente, se deduce que dichas resoluciones no son recurribles. Pero como tales resoluciones obligan no sólo a los fiscos interesados sino también a los contribuyentes y el convenio no puede quitarles sus recursos ordinarios pueden ellos, impugnarlas ante la autoridad administrativa y judicial cuando se sientan lesionados en sus derechos por la

actitud tomada por su autoridad fiscal en base a un pronunciamiento de la comisión.

2) El inciso segundo dispone otra atribución de la Comisión: Resolver las cuestiones que se originen con motivo de la aplicación del convenio en los casos concretos. Las decisiones serán obligatorias para los fiscos interesados y para los que hayan intervenido en su adopción.

Como se trata de casos particulares es suficiente la obligatoriedad determinada por este inciso. Para las otras jurisdicciones es sólo un antecedente jurisprudencial para resolver casos análogos.

Estos casos concretos deben ser planteados por las autoridades fiscales a la comisión, ya que los particulares no tienen acceso a ella, que no es un organismo jurisdiccional para solucionar conflictos entre cada fisco y sus contribuyentes.

Las dos funciones señaladas aparecían en el convenio bilateral agrupadas en el inciso a) del artículo 16 que decía: Serán funciones de la comisión arbitral interpretar las cláusulas del presente convenio y resolver las cuestiones que se originen entre ambas jurisdicciones con motivo de su aplicación en los casos concretos.

3) La tercera función está determinada en igual forma en los dos convenios: Coordinar la acción de los fiscos, con el propósito de evitar múltiples fiscalizaciones y decisiones encontradas en la determinación del monto imponible.

El evitar múltiples fiscalizaciones ayuda a lograr un auxilio mutuo entre los fiscos para la mejor recaudación y para los contribuyentes evitar las molestias y pérdidas de tiempo que ellas producen.

Es sumamente importante lograr un criterio uniforme en la determinación del monto imponible común que debe ser

distribuido entre las distintas jurisdicciones, para poder aplicar los impuestos respectivos. Esta labor de coordinación administrativa es muy compleja y debe ser cumplida concientemente para evitar rozamientos entre las distintas jurisdicciones cuyo procedimiento administrativo puede resultar modificado por las resoluciones de la Comisión.

El convenio bilateral constituía la Comisión Arbitral con un presidente, cuatro vocales titulares y dos vocales suplentes. El presidente era designado por el Ministro de Hacienda de la Nación. Cada jurisdicción nombraba 2 vocales titulares y 1 suplente, los que debían ser funcionarios de la respectiva jurisdicción especializados en materia impositiva. Los suplentes sólo actuarán en caso de ausencia o impedimento de los titulares.

Al firmarse el convenio multilateral el gran número de firmantes impidió formar una comisión que los representara a todos por resultar excesivamente frondosa.

Se les dió preeminencia a la Capital y a la Provincia de Buenos Aires en su constitución porque la mayor parte de los casos de doble imposición se producen en estas dos jurisdicciones dada su vinculación económica. El Presidente será nombrado por el Ministro de Hacienda de la Nación. Los vocales, para los cuales se mantiene la condición de ser funcionarios especializados en aspectos impositivos, se agrupan en dos categorías: permanentes y rotativos.

Los primeros en número de dos, nombrados uno por la provincia de Buenos Aires y otro por la Municipalidad de la Capital. Los segundos, que son tres, nombrados por las jurisdicciones restantes por sorteo en la forma que determina el mismo convenio en otro artículo. Estos vocales serán renovados cada dos años.

Los suplentes, en igual número que los titulares serán

nombrados por la misma jurisdicción que designa a aquellos, para reemplazarlos en caso de ausencia o impedimento temporario.

En la resolución de las cuestiones que afecten a jurisdicciones no representadas en la Comisión, un representante de aquéllas integrará la Comisión a ese efecto.

El quorum exigido para poder sesionar la Comisión será 3 vocales y el Presidente. Las decisiones se tomarán por mayoría de votos de los vocales y representantes presentes. El presidente decidirá en caso de empate.

El artículo 16 del convenio determina el modo de elegir a los vocales rotativos: "se le asigna un número correlativo, por sorteo, a cada jurisdicción. Se exceptúan la Capital Federal y la Provincia de Buenos Aires que tienen vocales permanentes. Las jurisdicciones con los 3 primeros números designan los vocales para el primer período de 2 años. Al cabo de ese plazo son substituídos por los vocales de las 3 jurisdicciones que sigan en orden de lista y así sucesivamente hasta que todas las jurisdicciones hayan integrado la Comisión. Las jurisdicciones salientes mantienen el orden del sorteo a los efectos de las futuras renovaciones".

Por el artículo 23 se establece que al conjunto de comunas de los territorios que se adhieran y que tendrán representación unificada, y a las provincias adherentes se les asignará los números de orden siguientes al último de la lista a que se refiere el artículo 16, en la secuencia que se verifique su adhesión.

El presupuesto de la Comisión Arbitral será cubierto por las distintas jurisdicciones proporcionalmente a las recaudaciones obtenidas en el año anterior en concepto de impuesto a las actividades lucrativas.

El artículo 14 del convenio multilateral dispone que los contribuyentes presentarán con sus declaraciones juradas anuales ante los fiscos, una planilla demostrativa de sus ingresos brutos totales y de la parte imponible en cada jurisdicción, de conformidad con las disposiciones de este convenio. La liquidación del impuesto en cada jurisdicción se efectuará de acuerdo con las normas legales y reglamentarias respectivas.

La comisión arbitral del convenio bilateral redactó una planilla de discriminación de gastos por jurisdicciones que se usó en la liquidación del impuesto del año 1953.

Recientemente la comisión arbitral creada por el convenio multilateral redactó el formulario que se aplica a partir del año 1954 para aquellos contribuyentes que están comprendidos en el convenio.

El formulario del convenio bilateral seguía un camino exacto en la discriminación de gastos, en aquellos casos de contribuyentes que producían o adquirirían mercaderías en una jurisdicción vendiéndolas luego en ésa y otra: repartía entre las jurisdicciones interesadas sólo el producido de las ventas efectuadas en la jurisdicción en que no se había comprado o producido el artículo. El procedimiento era complejo pues había que distinguir los gastos directos de ventas de cada jurisdicción y los parcialmente computables entre las dos.

Los múltiples inconvenientes que en la práctica esto produjo fué útil experiencia para que la comisión del convenio multilateral allanara el camino en este sentido. Así el nuevo formulario se redujo a una planilla de discriminación de los gastos según las jurisdicciones a las que son atribuibles, conforme a las normas del convenio, y a un cálculo de porcentajes. Estos porcentajes se usan para repartir el total

de ingresos brutos entre las distintas jurisdicciones obteniéndose así el monto imponible sujeto a la legislación vigente en cada una de ellas.

Todas las dificultades no están resueltas con esto pues no todas las legislaciones consideran monto imponible los mismos ingresos. Por ejemplo: el Distrito Federal y la provincia de Buenos Aires, consideran monto imponible los ingresos brutos del año anterior; la provincia de Mendoza, los obtenidos en el mismo año calendario; otras provincias toman como base imponible el monto de los ingresos brutos obtenido en el año anterior para los contribuyentes que no lleven libros y los logrados en el ejercicio comercial cerrado en el año anterior para los que usan libros llevados correctamente. La comisión resolvió aplicar los porcentajes resultantes a la materia imponible tal como la defina cada legislación local. También resolvió recomendar a todas las jurisdicciones que adopten una legislación uniforme en la definición del monto imponible para que resulte más eficaz la aplicación del convenio.

La resolución, que es del 25 de Junio de 1954, aconseja que se siga el siguiente sistema:

- a) contribuyentes en general: año calendario anterior
- b) Bancos, compañías de seguros, capitalización y ahorro: ejercicio comercial cerrado en el año anterior.

El formulario aprobado por la comisión se usa sólo en los casos en que debe seguirse el criterio general de discriminación de los ingresos brutos entre las varias jurisdicciones y no en los casos particulares: bancos, rematadores, comisionistas, profesionales etc., los que liquidan el impuesto en cada jurisdicción, directamente, sin llenar el formulario especial.

La coexistencia de las dos comisiones arbitrales (la del primer convenio y la del segundo) con iguales funciones pero

distinta esfera de acción obligó a que por motivos de racionalización administrativa, el gobierno de la provincia de Buenos Aires y del Distrito Federal, firmaran el 30 de Abril de 1954 un protocolo adicional al convenio del 28 de Mayo de 1953 modificando los artículos 14 y 15 del mismo en la siguiente forma:

"Artículo 14: Créase una comisión arbitral integrada por un presidente, dos vocales titulares y dos vocales suplentes. El presidente será designado por S. E. el Sr. Ministro de Hacienda de la Nación y cada una de las partes contratantes nombrará un vocal titular y un suplente, debiendo recaer las designaciones en los funcionarios que representen a dicho Ministerio y a cada una de las jurisdicciones en la Comisión Arbitral instituída por el convenio del 24 de Agosto de 1953. Los vocales suplentes sólo actuarán en caso de ausencia o impedimento de los titulares. Las decisiones de la Comisión se tomarán por el voto de sus dos vocales. El Presidente decidirá en caso de empate".

"Artículo 15: La Comisión dictará su reglamento interno y solicitará del Ministerio de Hacienda, Economía y Previsión de la Provincia de Buenos Aires y de la Secretaría de Hacienda y Administración de la Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires la adopción de las medidas que requiera su funcionamiento".

Este protocolo adicional regirá desde el 1º de Mayo de 1954 hasta que la comisión arbitral del convenio bilateral se halle en funciones.

CAPITULO CUARTO

CONCLUSIONES.

CAPITULO CUARTO

CONCLUSIONES

La misión del convenio multilateral: evitar duplicidad de la carga impositiva al contribuyente, basada en principios de equidad y justicia se halla plenamente cumplida por el mismo.

La distribución del ingreso entre las distintas jurisdicciones evita el múltiple pago de impuesto sobre la misma base imponible. Pero tal distribución debe realizarse siguiendo principios de comodidad y justicia para el contribuyente y los fiscos interesados.

El convenio usa el criterio del asiento territorial de los gastos como índice para repartir el ingreso.

En el estudio realizado sobre "Legislación Fiscal y métodos de ventilación de los beneficios de las empresas que operan en varios países" por la extinguida Sociedad de las Naciones, para evitar la doble imposición internacional, los distintos países presentaron ponencias interesantes. Francia sostenía que cada país debía gravar los beneficios realizados por los "establecimientos" radicados en su territorio. La idea de establecimiento permanente era el índice de reparto. Alemania confirmaba esa tesis al sostener "que el método que consiste en gravar separadamente los diversos establecimientos, donde sea posible, da resultados satisfactorios". El informe de los Estados Unidos da primacía a la venta del artículo producido cuando el país de producción es distinto del de venta. Luego correspondería gravar el total de beneficios al país donde se realiza la venta.

Estados Unidos, Gran Bretaña y Alemania coincidían en la necesidad de una contabilidad separada como base de determinar beneficios en casos de sucursales o filiales.

La idea del gasto como índice de reparto no aparece en

estas conclusiones.

En nuestro país, la ley de unificación de impuestos internos, nº 12.139 y la ley nº 12.956 sobre recaudación de los impuestos a las ventas, réditos, ganancias eventuales y beneficios extraordinarios, unificaron el pago de los respectivos impuestos y la distribución del producido entre las distintas jurisdicciones se hizo con posterioridad a dicho pago y sin intervención del contribuyente. Ambas leyes siguieron un sistema de reparto por porcentajes convenidos atribuibles a cada jurisdicción. La ley 14.060 que creó el impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes determinó que la distribución del producido de dicho impuesto se haría según el principio de la radicación económica de los bienes.

En el convenio sobre el impuesto a las actividades lucrativas la distribución es previa al pago del impuesto, debe ser realizada por el propio contribuyente, que siguiendo los lineamientos del convenio debe repartir los ingresos obtenidos y aplicar a cada parte un tratamiento distinto según cada legislación local. El principio de comodidad en el pago del impuesto ha sufrido una sensible disminución. Es preciso hacer una discriminación previa, contar con datos exactos y detallados que no siempre surgen claramente de la contabilidad llevada por los pagadores del impuesto, y aplicar al resultado distintos criterios impositivos en cuanto a la tasa, exenciones, recargos y aún también en cuanto a la base imponible. Las dificultades son mayores suánto menos analítica es la contabilidad del sujeto pasivo y resultan ya casi insalvables cuando se carece de registros contables ordenados.

De manera que con el convenio el contribuyente ha resultado beneficiado al no ser alcanzado por la doble imposición

pero ha aumentado notablemente la labor de liquidación del impuesto.

¿El sistema de los gastos es índice inobjetable para dividir los ingresos?

Los gastos soportados en cada jurisdicción son reflejo de la actividad lucrativa en ella realizada. Es lógico que a mayor actividad correspondan mayores gastos. Sin embargo hay casos en que ello no ocurre. Por ejemplo, una empresa con fabricación y venta en una jurisdicción y administración en otra; en la segunda, los gastos resultan elevados por la importancia de los sueldos de los administradores. Y si bien es cierto que la labor administrativa es necesaria en la empresa, no puede negarse que la actividad lucrativa se desarrolló casi totalmente en la primera jurisdicción donde estaba la radicación económica del negocio. Con el sistema del convenio se está beneficiando a la segunda jurisdicción.

Pero salvo casos especiales la actividad lucrativa se manifiesta por una serie de gastos que pueden servir muy bien como índice para determinarla.

El convenio al excluir como gasto el costo de la materia prima en la industria y el de la mercadería en el comercio, lo hizo considerando que dicho costo no refleja la actividad productora de lucro que se realiza en cada jurisdicción. Tal el caso de una empresa que tuviera instalado un escritorio para compras de mercaderías en la Capital y otro de ventas en la Provincia de Tucumán, considerará como gastos para la Capital, los sueldos alquileres y gastos generales del escritorio situado en ella con exclusión del costo de la mercadería. En Tucumán hará lo propio, y en base a estos dos totales dividirá el ingreso obtenido. De haber incluido la mercadería el fisco de la Capital se hubiera beneficiado injustamente, pues la actividad lucrativa, es medida total-

mente por los gastos originados en el negocio situado en ella.

Además dentro del concepto contable el costo de la materia prima no es gasto, sino transformación de activo. Por consiguiente siguiendo la técnica del convenio no debe incluirse dicho costo en el índice de distribución de ingresos.

La gran dificultad que conspira contra la justicia de la división de ingresos según los gastos, es el criterio a seguir en la atribución de cada gasto. Los directos de venta no presentan dificultades para ser atribuidos en cada jurisdicción. Pero donde el problema se agrava es con los gastos indirectos. El convenio y las resoluciones de la Comisión Arbitral dieron normas para atribuirlos. Pero aún así, son numerosos los casos de dudas para el contribuyente. El mismo convenio las prevé al permitir en casos difíciles, si el gasto es de poca importancia atribuirlo en función de los demás o sea despreciarlo como índice de distribución. Si el gasto es elevado debe atribuirse a la jurisdicción que el sujeto pasivo juzgue más acertado, con criterio fundado. ¿Pero este criterio subjetivo del contribuyente coincidirá con el de los organismos fiscales interesados?

Es de hacer notar que el contribuyente, salvo la especulación que sobre las tasas de las distintas jurisdicciones pudiera hacer, siempre va a pagar impuesto sobre el total de sus ingresos y que si perjudica a una provincia en la atribución de un gasto, está con ello beneficiando a la otra u otras que perciben el impuesto. Pero esto no es justo desde el punto de vista de las facultades tributarias de cada jurisdicción y tal injusticia no podrá salvarse mientras la distribución de los ingresos quede librada, aunque sea sólo en parte el criterio subjetivo de cada contribuyente.

La solución estaría dada en hacer que cada sujeto pasivo pagara un impuesto unificado y que la entidad recaudadora

distribuyera conforme a un convenio previo, lo recaudado entre los entes fiscales con soberanía tributaria en este impuesto. Se puede objetar a esto que el sistema propuesto podría resultar más injusto aún por carecer de una base cierta para hacer tal distribución.

Sin embargo ha sido usado con éxito durante 20 años entre nosotros en el caso de los impuestos internos y desde fecha reciente con la ley 12.956 para réditos, eventuales y otros impuestos. En la citación a la Conferencia de Ministros de Hacienda que se reunió en Noviembre de 1954, el Ministerio de Hacienda de la Nación expresa: "El régimen de la unificación de impuestos que se aplican con carácter federal se encuentra ya afianzado en nuestro sistema financiero. Por ello, la próxima caducidad de la ley convenio no plantea otros problemas que los relativos al reparto equitativo del producto de estos gravámenes entre los referidos entes públicos, pues se descuenta la prórroga del régimen en sí"(1) Se refiere a la ley 12.139 sobre impuestos internos y reconoce como eficaz el sistema de dicha ley. Y efectivamente la Conferencia aprobó por unanimidad un anteproyecto por el cual la Nación continuará percibiendo como hasta ahora los impuestos internos al consumo en todo el país. Las provincias participarán de una parte de las recaudaciones totales.(2)

Como se vé el sistema se seguirá aplicando en estos impuestos. ¿Porqué no podría aplicarse en el caso del impuesto a las actividades lucrativas también?.

Si sacrificando la comodidad del contribuyente se lograra:

(1) LA NACION: "Conferencia de Ministros de Hacienda". Buenos Aires. 11 de Noviembre de 1954; página 1.

(2) LA PRENSA: "Perón recibirá hoy a los Ministros de Hacienda del país". Buenos Aires. 19 de Noviembre de 1954; página 3.

la distribución completamente justa, se justificaría plenamente tal sacrificio. Pero si no es así, si el resultado de la distribución hecha por el sujeto pasivo, luego de múltiples y engorrosas consideraciones que se traducen en la necesidad de contar con personal experto especializado que dedique tiempo a la preparación de una contabilidad analítica y discriminada que en el momento de liquidar el impuesto ofrezca los datos necesarios, no permite llegar a un reparto justo de ingresos, tal aumento de cargas y gastos no da resultados halagüeños.

El convenio, como anteriormente se ha analizado abandona el criterio general en casos especiales.

Así en materia de ingresos producidos por inmuebles aplica dos soluciones:

1) Cuando se trata de inmuebles de propiedad de compañías de seguros, su renta se atribuye directamente a la jurisdicción donde está radicado el bien raíz. Es decir el principio de estricta territorialidad.

2) Cuando se trate de intereses hipotecarios obtenidos por prestamistas no organizados en forma de empresa, se divide por mitades entre la jurisdicción donde está situado el bien dado en garantía y la del domicilio del acreedor hipotecario.

¿Porqué esta dualidad de disposiciones? ¿Porqué no seguir un criterio uniforme, el de plena territorialidad en el segundo caso también? Porqué el acreedor hipotecario puede haber realizado actividad lucrativa para lograr la colocación de su capital, en la sede de su domicilio. Pero atribuir el 50% de los intereses a esta última jurisdicción puede resultar exagerado. Podría ser más justo un porcentaje menor.

Para los bancos el convenio, al calcular que llevan contabilidades separadas en cada sucursal o agencia, usa el sistema de la radicación económica de las sucursales, es decir que gravá en cada jurisdicción el ingreso proveniente de los establecimientos situados en ella. El sistema no ofrece dificultades.

La distribución de ingresos según los gastos es abandonada también para las compañías de transporte. Mucho más sencillo es el sistema adoptado: lugar donde se contratan los fletes y pasajes. ¿Es también más justo? Creemos que sí porque realmente los grandes gastos de estas empresas (reparaciones y renovación de material entre ellos) se realizan en lugares que no tienen relación con la actividad lucrativa que ellas cumplen, y resulta muy difícil atribuirlos a ellas.

Puede objetarse que el sistema del convenio no tiene en cuenta las jurisdicciones que atraviesa la línea de transporte y sólo beneficia a la de la estación de origen donde se contrató el flete. Pero es que el lugar donde se contrata el pasaje o el flete indica la zona servida por el F. C. u otro medio de transporte, que sólo cruza por otras provincias por necesidad de llegar a destino, ~~ya~~ y nó prestando servicios o sea ^{no} haciendo actividad lucrativa en ellas. Podría encontrarse una semejanza con el tránsito internacional: productos que se exportan de un país, de tránsito por otro y se importan a un tercero. Por el país que sólo atraviesan no pagan impuestos, su territorio ha servido para cruce necesario sin que en él haya habido importación ni exportación.

El distribuir 50% para cada jurisdicción de los ingresos de los profesionales y de los rematadores y otros intermediarios, puede no ser lo justo. Pero la gran dificultad de determinar la equitativa distribución de tales ingresos por no haber índices ciertos, justifica tal solución.

Resumiendo, las ventajas e inconvenientes que surgen del convenio son:

- 1) Ha beneficiado a todos los contribuyentes por haber evitado la doble imposición.
- 2) Ha dificultado la labor de liquidación del impuesto.
- 3) Ha intentado lograr una equitativa distribución entre las distintas jurisdicciones, sin lograrlo plenamente.

La dificultad señalada en el punto 2) ha sido notada ya por la Comisión Arbitral quién ha quitado ya, dificultades en la planilla de discriminación. La experiencia futura, traerá ciertamente, nuevas modificaciones favorables en este sentido.

Pero las objeciones de los puntos 2 y 3 no empañan la bondad señalada en primer lugar. Graves eran los perjuicios que la aplicación autónoma por cada jurisdicción de un impuesto distinto sobre la misma base: ingreso total proveniente de actividades lucrativas realizadas en varias jurisdicciones, traían a los contribuyentes. La equidad tributaria para éstos ha sido plenamente restablecida y las reformas que la práctica sugiera para facilitar el pago del impuesto o para hacer más justa la recaudación que corresponde a cada entidad fiscal, no volverán nunca a provocar la injusta y perjudicial doble imposición en este impuesto.

Por lo tanto, mucho se ha logrado con este convenio.-

BIBLIOGRAFIAI) BIBLIOGRAFIA GENERAL

- EHEBERG, CARLOS T. VON: "Hacienda Pública". Editor: Gustavo Gili. Barcelona, 1936.
- MORSELLI, MANUEL: "Compendio de ciencias de las Finanzas". Editor: Atalaya. Buenos Aires, 1947.
- EINAUDI, LUIGI: "Principios de Hacienda Pública". Editor: Aguilar. México, 1948.
- AHMADA, GUILLERMO: "Tratado de Finanzas Públicas". Editor: Assandri. Córdoba, Rep. Arg. 1948.
- FLORA, FEDERICO: "Manual de Ciencia de la Hacienda". Editor: Suárez. Madrid, 1927.
- NITTI, FRANCESCO: "Principios de la ciencia de las Finanzas". Editor: Rosso. Buenos Aires, 1931
- BIELSA, RAFAEL: "Derecho Administrativo". Editor: El Ateneo Buenos Aires, 1947
- AFTOKOLETZ, DANIEL: "Tratado de Derecho Constitucional y Administrativo". Editor: "La Facultad". Bs. As. 1933.
- ROCCO, ARIANDO: "Finanzas Municipales de la Provincia de Buenos Aires". Editor: El Ateneo. Buenos Aires, 1945.
- LEYES DE LA NACION: Colección.
- REVISTA IMPUESTOS: Colección.
- REVISTA DERECHO FISCAL: Colección.
- REVISTA HORIZONTES ECONOMICOS: Colección.
- REVISTA ECONOMIA Y FINANZAS: Colección.
- REVISTA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS: Colección.
- REVISTA DE CIENCIAS ECONOMICAS: Colección.
- DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA: Boletines.
- MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION: Publicaciones oficiales
- CODIGOS FISCALES DE LAS PROVINCIAS.
- ORDENANZA GENERAL IMPOSITIVA DE LA CAPITAL FEDERAL: Años: 1949-1954.

LA PRENSA: Editoriales.

LA NACION: Editoriales.

CONVENIO BILATERAL: Texto.

CONVENIO MULTILATERAL: Texto.

II) BIBLIOGRAFIA ESPECIAL

CAPITULO 1º

La bibliografía general.

CAPITULO 2º

ROCCO, ARMANDO: "Doble imposición internacional". Editor: Sociedad Impresora Americana. Buenos Aires, 1937.

EHEBERG, CARLOS T. VON: "Hacienda Pública". Editor: Gustavo Gili. Barcelona, 1936.

MORSELLI, MANUEL: "Compendio de ciencias de las Finanzas". Editor: Atalaya. Buenos Aires, 1947.

EINAUDI, LUIGI: "Principios de Hacienda Pública". Editor: Aguilar: México, 1948.

BIELSA, RAFAEL: "Derecho Administrativo". Editor: El Ateneo Buenos Aires, 1947.

AHUMADA, GUILLERMO: "Tratado de Finanzas Públicas". Editor: Assandri. Córdoba Rep. Arg. 1948.

ROCCO, ARMANDO: "Finanzas Municipales de la Provincia de Buenos Aires". Editor: El Ateneo. Bs. As. 1945.

GRASSI, ITALO LUIS: "El fenómeno financiero de la doble imposición". Editor: Imprenta de la Universidad. Bs. As. 1925.

ALBERDI, JUAN BAUTISTA: "Bases". Editor: Estrada, 1949.

CONSTITUCION NACIONAL: de 1853.

CONSTITUCION NACIONAL: de 1949.

ARESTI: "Estudios de los recursos municipales". Tesis. Bs. As. 1936.

CAPITULO 3º

- ORDENANZA GENERAL IMPOSITIVA DE LA CAPITAL FEDERAL: 1949-1954
- CODIGOS FISCALES DE LAS PROVINCIAS DE BUENOS AIRES y otras.
- CONSTITUCION NACIONAL: 1949
- MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION: "Conferencias de Ministros de Hacienda"
- MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION: "Coordinación económica y financiera y administrativa como fundamento de la prosperidad nacional". Bs. As. 1950.
- LEYES Y DECRETOS NACIONALES Y PROVINCIALES: Colección.
- SEGUNDO PLAN QUINQUENAL.
- COMISION ARBITRAL: "Normas de interpretación del convenio".
- DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA: Boletines.
- LA PRENSA: Editoriales.
- LA NACION: Editoriales.
- REVISTA IMPUESTOS: Colección.
- REVISTA HORIZONTES ECONOMICOS: Colección.
- REVISTA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS: Colección.
- REVISTA DE CIENCIAS ECONOMICAS: Colección.
- REVISTA DERECHO FISCAL: Colección.
- REVISTA ECONOMIA Y FINANZAS: Colección.
- TREVISAN, EGIDIO: "Impuestos internos en la República Argentina". Peuser. Buenos Aires, 1934.
- SALIMEI: "Impuesto a las actividades lucrativas en la Capital" Tesis. Buenos Aires 1950.

CAPITULO 4º

La bibliografía general.

SUMARIO DE LAS DIVISIONES DEL TRABAJO

CAPITULO PRIMERO

INTRODUCCION

CAPITULO SEGUNDO

ASPECTOS FINANCIEROS E IMPOSITIVOS DE NACION, PROVINCIAS Y MUNICIPALIDADES

A) Poderes locales: Municipalidades:

- 1) Funciones y atribuciones
- 2) Gastos
- 3) Recursos
- 4) Derecho a cobrar impuestos
- 5) Vinculación financiera con el Estado nacional o provincial

B) Nación y Provincias:

Régimen federal y unitario: diferencias financieras e impositivas.

C) Doble imposición en el orden interno:

- 1) Concepto
- 2) Teorías sobre doble imposición en el orden internacional aplicables al orden interno
- 3) Aspectos políticos, jurídicos y económicos de la doble imposición en el orden interno
- 4) Soluciones

D) Situación argentina:

- 1) Fundamento constitucional de las atribuciones impositivas de la Nación, Provincias y Municipios: distintas clases de impuestos.
- 2) Doble imposición en los impuestos indirectos

CAPITULO TERCERO

CONVENIO SOBRE EL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS

A) Problema que resuelve: doble imposición, su causa

B) Antecedentes mediatos en el país: ley de unificación

de impuestos internos

- C) Antecedentes inmediatos: Conferencias de ^Ministros de Hacienda y Segundo Plan Quinquenal
- D) Convenio Bilateral
- E) Convenio multilateral
- F) Estudio de los artículos del convenio que dan las bases de su aplicación
- G) La Comisión Arbitral

CAPITULO CUARTO

CONCLUSIONES.

INDICE DE AUTORES CITADOS

- EHBERG, CARLOS T. VON: Hacienda Pública. 1936: pág. 10, 18
28
- ROCCO, ARMANDO: Finanzas Municipales de la Pcia. de Bs. As.
1945: pág. 13
- ROCCO, ARMANDO: Doble imposición internacional. 1937: pág.
17, 19
- AHUMADA, GUILLERMO: Tratado de Finanzas Públicas. 1948: pág.
15, 17
- EINAUDI, LUIGI: Principios de Hacienda Pública. 1948. pág.
18
- MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION: Coordinación económica
financiera y administrativa como fundamento de la pros-
peridad nacional. 1950. pág. 39
- MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION: Cuarta Conferencia de
Ministros de Hacienda. Pág. 40
- MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION: Quinta Conferencia de
Ministros de Hacienda. Pág. 41
- MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION: Sexta Conferencia de
Ministros de Hacienda. Pág. 42.-

INDICE GENERAL

PAGINA

Portada..... 1

Capítulo Primero:

 Introducción..... 3

Capítulo Segundo:

 Aspectos financieros e impositivos de Nación,
 Provincias y Municipalidades

 A) Poderes locales: Municipalidades

 1) Funciones y atribuciones..... 5

 2) Gastos..... 7

 3) Recursos..... 8

 4) Derecho a cobrar impuestos..... 9

 5) Vinculación financiera con el Estado na-
 cional o provincial..... 12

 B) Nación y Provincias

 Régimen federal y unitario: diferencias fi-
 nancieras e impositivas..... 13

 C) Doble imposición en el orden interno

 1) Concepto..... 16

 2) Teorías sobre doble imposición en el or-
 den internacional aplicables al orden in-
 terno..... 18

 3) Aspectos políticos, jurídicos y económi-
 cos de la doble imposición en el orden
 interno..... 21

 4) Soluciones..... 24

 D) Situación argentina

 1) Fundamento constitucional de las atribucio-
 nes impositivas de la Nación, Provincias y
 Municipios: distintas clases de impuestos. 25

2) Doble imposición en los impuestos indirectos.....	30
------------------------------------------------------	----

Capítulo Tercero:

Convenio sobre el impuesto a las actividades lucrativas

A) Problema que resuelve: doble imposición; su causa.....	32
B) Antecedentes mediatos en el país: ley de unificación de impuestos internos.....	35
C) Antecedentes inmediatos: Conferencias de Ministros de Hacienda y Segundo Plan Quinquenal.....	39
D) Convenio bilateral.....	45
E) Convenio multilateral.....	48
F) Estudio de los artículos del convenio que dan las bases de su aplicación.....	50
G) La Comisión Arbitral.....	65

Capítulo Cuarto

Conclusiones.....	75
-------------------	----

Bibliografía

Bibliografía General.....	83
Bibliografía Especial.....	84
Sumario de las divisiones del trabajo.....	86
Indice de los autores citados.....	88
Indice General.....	89

Lda F. S. S. S.