



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



# Convenio multilateral: una propuesta de cambio para optimizar la seguridad jurídica

Dragunsky, Marcelo J.

2005

Cita APA: Dragunsky, M. (2005). Convenio multilateral:  
una propuesta de cambio para optimizar la seguridad jurídica.  
Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires.  
Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado 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

(Cód. 119-0041)

Col. 1502/0186

**UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**SECRETARIA DE POSGRADO**

**CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN GESTIÓN DE PYMES**

**TESINA**

**“ CONVENIO MULTILATERAL:  
UNA PROPUESTA DE CAMBIO PARA OPTIMIZAR LA  
SEGURIDAD JURÍDICA ”**

Autor

leg. N. 2387, N 20210, Marcelo J. Dragunsky

Da  
Tesis M

CATALOGADO

Profesores – Tutores de la tesina  
Dr. Angel de Mendonça  
Lic. Adriana Fassio

Buenos Aires, Octubre de 2005

# ÍNDICE

<u>Capítulo</u>	<u>Página</u>
1 – Introducción.....	2
1.1. La necesidad de la simplificación del Sistema Tributario.....	2
1.2. Algunos objetivos que deberían perseguir los Impuestos y los Sistemas Tributarios.....	4
1.3. La Seguridad Jurídica para el Sistema Tributario.....	5
2 – El Impuesto a los Ingresos Brutos y el Convenio Multilateral.....	9
2.1. La distribución Constitucional de competencias tributarias.....	9
2.2. El Impuesto a los Ingresos Brutos.....	10
2.3. El Convenio Multilateral.....	10
2.3.1. El Régimen General del Convenio.....	12
2.3.2. Regimenes especiales del Convenio Multilateral.....	14
2.3.3. El Régimen especial del artículo 13.....	15
2.3.4. La Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria.....	17
2.3.4.1. Resoluciones de la Comisión Arbitral y Plenaria.....	18
2.3.4.1.1. Resolución Comisión Arbitral 4/1994.....	18
2.3.4.1.2. Resolución Comisión Arbitral 4/1995.....	18
2.3.4.1.3. Resolución Comisión Plenaria 6/1996.....	19
2.3.4.1.4. Caso Compañía Minera Aguilar S.A.....	19
2.3.4.1.5. Caso Granja Tres Arroyos S.A.....	21
2.3.4.1.6. Caso Bodegas y Viñedos Lopez S.A.....	23
2.3.4.1.7. Caso Frigorífico Mellino S.A.....	25
2.3.5. Síntesis de los Principales Problemas del Convenio Multilateral....	28
3 – El Reclamo y la Propuesta.....	32
4 – Conclusiones.....	34
5 – Bibliografía y Fuentes Documentales.....	36
6 – Apéndice.....	37
6.1. Copia de la Carta presentada al Dr. Néstor Kirchner.....	38
6.2. Copia de la Carta presentada al Ing. Agr. D. Felipe Solá.....	39
6.3. Copia de la Carta presentada a D. Mario Das Neves.....	40
6.3. Detalle de las distintas presentaciones de esta propuesta.....	41

## **1 – INTRODUCCIÓN**

Creo poder afirmar, sin incurrir en inexactitudes, que existe un amplio consenso de todos los sectores del quehacer nacional acerca de la necesidad de nuevas inversiones para afianzar la recuperación económica luego del terrible colapso de fines de 2.001, siendo uno de los requisitos fundamentales para poder atraer a las mismas el brindar seguridad jurídica.

Uno de los aspectos más deficitarios al respecto se encuentra en nuestro sistema tributario, que es engorroso, poco claro, lo que en la mayoría de los casos lo torna de difícil cumplimiento, sobre todo para las micro, pequeñas y medianas empresas, debido a su escasa disponibilidad de recursos, tanto humanos como materiales.

El propósito de este trabajo es ejemplificar los problemas de la inseguridad jurídica mencionada a través del análisis de algunos aspectos del Convenio Multilateral, y proponer el cambio del mismo a las autoridades a fin de brindar una herramienta alternativa que aumente la confianza de los inversores y contribuyentes.

### **1.1. LA NECESIDAD DE LA SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO**

Existen al menos tres razones que aconsejan buscar un sistema tributario más simple. La primera, es que los mismos son de autodeclaración, por lo que conviene que posean esta importantísima cualidad, para facilitar la correcta determinación de los impuestos que hacen los contribuyentes. La segunda razón, es que los sistemas complejos obligan a las personas y empresas a gastar más recursos para poder cumplir con sus obligaciones, muchas de las cuales, especialmente las Pymes, no cuentan con ellos. Tengamos en cuenta que en otras circunstancias, éstos podrían destinarse a actividades productivas. La tercera razón, y tal vez la más importante, es que los sistemas complejos facilitan la evasión y elusión de los impuestos, con todos los efectos negativos que esto conlleva. En relación con este punto, se debe destacar que las estructuras tributarias simples aparecen como más justas, lo que favorece un mayor cumplimiento.

No hay duda de que la complejidad del sistema tributario tiene una alta correlación con los niveles de evasión. La misma genera mayores costos, tanto para el contribuyente como para la administración. Desde el punto de vista del contribuyente, estos mayores costos pueden dividirse en dos: por una parte, a mayor complejidad, éste debe invertir más tiempo y dinero para poder cumplir con sus obligaciones, lo cual obviamente es un incentivo para eludirlos. Por otra parte, esa mayor complejidad induce a los contribuyentes a sacrificar recursos, en tiempo y dinero, con el objeto de encontrar los resquicios, dentro de la ley, que le permitan reducir su pago de impuestos (elusión u optimización tributaria). Desde el punto de vista de la administración pública, dar una buena atención a los contribuyentes y fiscalizar su cumplimiento demanda más recursos cuanto más complejo es el sistema. Además, los sistemas simples son más fáciles de controlar, lo que significa que la administración puede obtener mejores rendimientos con los mismos recursos. Indudablemente, las Pymes son las más perjudicadas por esto, ya que por lo general sus recursos son siempre escasos en comparación con las grandes empresas que se encuentran en mejor posición para defenderse ante esta problemática.

En este sentido, el Director de la Oficina Económica de la Presidencia del Gobierno Español, Miguel Sebastián, en declaraciones del 18-11-2004 al Diario El Mundo de Madrid, propuso la simplificación de los impuestos para hacer más sencillo y

comprensible el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los obligados y liberar recursos de la Agencia Tributaria en la lucha contra el fraude fiscal.

Como veremos en los siguientes párrafos, en España, país que ha crecido exponencialmente en los últimos años, el que nos ocupa ha sido un tema que han considerado en forma prioritaria, comenzando por el Tribunal Constitucional Español.

Este ha conectado la confianza de los ciudadanos con el principio de seguridad jurídica (Sentencias 126/1987, de 16 de julio, 197/1992, de 19 de noviembre, 173/1996, de 31 de octubre, o 182/1997, de 28 de octubre), que es, según constante doctrina del Tribunal, "suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene". Y, aun cuando dicho principio "no puede erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente, protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles".

En un sentido más estricto, la seguridad jurídica equivale a certeza en el Derecho, como así expresa el propio Tribunal Constitucional en su Sentencia 46/1990, de 15 de marzo, "la exigencia del artículo 9.3, relativo al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas".

En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha delimitado el contenido del principio constitucional de seguridad jurídica desde una triple dimensión : el conocimiento y certeza del Derecho, la confianza de los ciudadanos en el mismo y la previsibilidad de sus consecuencias.

Por su parte, el artículo 6 de dicha ley dispone que el Ministerio de Economía y Hacienda acordará y ordenará la publicación en el primer trimestre de cada ejercicio de los textos actualizados de las Leyes y Reales Decretos en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el ejercicio precedente. Asimismo, ordenará la publicación, en igual plazo y forma de una relación de todas las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en dicho ejercicio. Esta publicidad se hace extensiva también a las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión.

Estas innovaciones legislativas -y otras- contenidas en la Ley 1/1998, tendentes a proteger al ciudadano-contribuyente frente a la siempre temida Administración tributaria han merecido los elogios del Síndic de Greuges de Cataluña en su Informe al Parlament correspondiente al año 1998.

Esta reciente tendencia de protección al ciudadano en sus relaciones con la Administración tributaria parece que empieza a extenderse a todo el ámbito administrativo español, como puede apreciarse en la reciente modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, operada por la Ley 4/1999, de 14 de enero y que entró en vigor el 14 de abril de 1999. Así, esta modificación introduce para las Administraciones públicas la obligación de publicar y mantener actualizadas, a efectos informativos, las relaciones de procedimientos, con indicación de los plazos máximos de duración de los mismos, así como de los efectos que produzca el silencio administrativo (art. 42.4).

Este deber de información está comenzando a llevarse a cabo por las distintas administraciones públicas. Este es el caso, por ejemplo, de la Generalitat de Cataluña, que ha aprobado recientemente la Resolución de 11 de mayo de 1999 (DOGC núm. 2898, de 28.05.1999), de publicación de las relaciones de procedimientos administrativos regulados por la Generalitat de Cataluña.

## **1.2. ALGUNOS OBJETIVOS QUE DEBERIAN PERSEGUIR LOS IMPUESTOS Y LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS**

Podremos entender lo apremiante de la simplificación del sistema tributario por la que venimos abogando, al analizar los sanos criterios y objetivos que debe perseguir, los que se exponen a continuación :

### **1. Generador de una recaudación suficiente**

El sistema tributario tiene que recaudar los recursos suficientes para financiar las necesidades de un presupuesto de egresos aprobado democráticamente. Este no es el espacio para abundar en el significado de este último punto. Baste decir que los impuestos deben financiar sólo aquello que la sociedad ha sancionado a través de sus procesos e instituciones de decisión, gasto que de suyo debe ser lo más reducido posible y ejercido con la máxima eficiencia.

Los impuestos necesariamente alteran las señales de mercado. Su efecto, sin embargo, puede ser deseable para corregir imperfecciones en su funcionamiento.

### **2. Promotor de la actividad económica**

El segundo criterio que se propone establece que los impuestos en lo posible deben causar efectos positivos en los mercados. El más importante es que inhiban las actividades ilícitas o informales. Los impuestos también deben ser tales que estimulen el ahorro, la inversión, las actividades productivas y por supuesto la generación de empleo.

Las disposiciones que regulan el pago de impuestos deben estar diseñadas de tal forma que premien a los contribuyentes que —dentro de la legalidad— impulsan el desarrollo de las capacidades humanas, ahorran, crean empresas, invierten, generan empleo, innovan en productos y procesos, exportan y aplican conocimientos técnicos y científicos para mejorar su participación en los mercados, por lo que no se los puede castigar imponiéndoles tributos como el Convenio Multilateral, que los deje en situación de incumplimiento de las normas contra su voluntad, debido a lo confuso de las mismas.

Si los contribuyentes están obligados a pagar impuestos, el cumplimiento de dicha obligación debe colocarlos a salvo de dudas y cuestionamientos de la autoridad. Se trata de que al final de cuentas el que paga tenga menos probabilidades de ser buscado por la autoridad que aquel que prefiere la informalidad o francamente la ilegalidad. Lamentablemente en nuestro país esto no se aprecia, ya que para el fisco es mucho más cómodo buscar entre los contribuyentes que se hallan registrados, que encarar operativos de inteligencia fiscal para detectar a aquellos que se encuentran en la informalidad. Esta costumbre de nuestra administración tributaria se la conoce como la política de “cazar dentro del zoológico”.

### **3. Seguridad jurídica**

El contribuyente debe pagar impuestos con plena certidumbre de que sus cálculos están hechos conforme a lo dispuesto en la Ley y que los procedimientos y trámites se ajustan a los preceptos de la misma. Además, debe estar plenamente protegido contra actos de abuso o discrecionalidad de la autoridad responsable del cobro de éstos. Esta certidumbre sólo es posible cuando el pago de impuestos está regido por disposiciones claramente enunciadas, sin contradicciones. También requiere que los códigos, leyes y reglamentos tributarios sean sencillos y permanentes.

La seguridad jurídica se consigue en parte mediante reglas y trámites sencillos y claros. La sencillez y la claridad son criterios del buen sistema fiscal. Cuando esto se cumple, los contribuyentes tienen menos posibilidades de cometer

errores y pueden estar ciertos de encontrarse dentro de la legalidad. Por su parte, la autoridad deja de ser discrecional y también puede observar con menos margen de error cuando un contribuyente se ha apartado de las disposiciones vigentes en la materia.

#### **4. Sencillo**

El pago de impuestos debe estar regido por pocas reglas, procedimientos y trámites.

Cuando las reglas cambian frecuentemente, tanto autoridades como causantes no pueden conocer suficientemente las disposiciones vigentes ni su forma correcta de aplicación. Por eso la perdurabilidad del sistema fiscal es también un criterio necesario. Cuando este punto existe, todos pueden proceder con fundamentos, lo que, por cierto, también contribuye a la seguridad jurídica. Países como Estados Unidos o Alemania difícilmente pueden presumir de tener un sistema fiscal sencillo. Pero en cambio sus sistemas sí son perdurables, en la medida en que las reglas cambian con poca frecuencia. Es la perdurabilidad la que, a pesar de la falta de sencillez, todavía permite una seguridad jurídica razonable para los ciudadanos de éstos países.

#### **5. Competitivo**

En el mundo globalizado moderno, los impuestos pueden ser un factor determinante en la competitividad de los productos, de las empresas y del país. Por eso, el sistema fiscal debe asegurar que la función de recaudación no ponga en entredicho la competitividad.

La carga fiscal que determine el sistema tributario debe mantenerse por debajo de los límites que pueden soportar los contribuyentes sin quedar en desventaja respecto de la situación en el extranjero. En otras palabras, las tasas impositivas deben ser tan bajas como lo permitan las circunstancias. Este criterio es válido tanto en la esfera de la producción como del consumo.

Por ende, se debe evitar toda posibilidad de generar sistemas como el Convenio Multilateral, que en la práctica produce en muchos casos una duplicación de la carga tributaria, ya que muchos contribuyentes, para evitar litigios ante un reclamo de más de un fisco por interpretaciones disímiles entre los mismos, opta por pagar el mismo impuesto a ambas jurisdicciones reclamantes en vez de embarcarse en engorrosos y costosos trámites.

### **1.3. LA SEGURIDAD JURIDICA PARA EL SISTEMA TRIBUTARIO**

Dentro de los objetivos mencionados quiero detenerme y analizar en profundidad uno de ellos: La Seguridad Jurídica.

Una vez que una sociedad ha evolucionado hasta constituir un Estado de Derecho estable y organizado, la seguridad jurídica es el resultado ideal de serios esfuerzos por parte de los encargados de crear, interpretar, aplicar y ejecutar el derecho dirigidos hacia su continuo afianzamiento. Su contracara, la inseguridad jurídica, es la consecuencia de la falta de voluntad de los custodios de las instituciones jurídicas en evitar su acaecimiento, no necesariamente insensibles respecto de los reclamos de los ciudadanos para que se otorgue certeza jurídica a sus acciones, pero demasiadas veces más preocupados por otros problemas temporales y puntuales.

Elementos fundamentales del desarrollo económico tales como la inversión, el ahorro en moneda nacional, la investigación y el desarrollo de productos, el empleo de personal o la organización de empresas comerciales son desincentivados al punto de producir un deterioro de la base económica del tejido social.

Una sociedad considerada justa por sus integrantes porque cuentan con libertades, derechos y garantías, dotada de instituciones sólidas y eficaces, que perfeccionan con prudencia las leyes así como su interpretación y aplicación, para

enfrentar los desafíos y los cambios que depara el futuro, es el ideal político-económico que se pretende lograr a través de la plena vigencia de la seguridad jurídica.

Nuestro sistema jurídico de poco servirá si las leyes son tan voluminosas que no pueden ser leídas, o a tal punto incoherentes que ellas no pueden ser entendidas.

En algunos de los tecnicismos del lenguaje del derecho se originan, a veces, confusiones e inexactitudes que no permiten siquiera a los presuntos expertos en la materia, saber cuál sería el resultado jurídico probable de una acción humana. La razón de dichas confusiones e inexactitudes no es la inalcanzable sabiduría del redactor de la sentencia, sino su obstinación es escribir tal como fluyen sus pensamientos, con total desconsideración de los efectos de sus palabras en la seguridad jurídica de los ciudadanos, abusando del poder público con que cuentan para sancionarlas.

En nuestro caso, asumimos que la seguridad jurídica, para propender de modo efectivo al progreso económico, debe ser tanto objetiva como subjetiva: muchos individuos que no realizan un análisis muy sofisticado de la situación de los mercados o del comportamiento cotidiano de los poderes del estado, se manejan en un plano intuitivo y pueden ser subjetivamente influenciados en su apreciación acerca del grado de seguridad jurídica por el estado de ánimo de la población dados determinados acontecimientos puntuales, o por la prensa. Sin embargo, en los casos de los inversores “sofisticados” o calificadoras de riesgo que utilizan herramientas objetivas y racionales, la seguridad jurídica es medida por probabilidades objetivas, para cuyo cálculo cuentan los antecedentes y la conducta real de las instituciones del país. El crecimiento económico requiere de la confianza de todos, desde los pequeños ahorristas hasta las empresas multinacionales. En ambas situaciones, sería de gran ayuda generar una política de estado destinada a simplificar el sistema tributario, para enviar una contundente señal a los dos grupos de inversores mencionados.

Por ello, se debe tender a establecer un esquema legal permanente que le permita al individuo planificar con confianza y que reduzca la incertidumbre tanto como sea posible.

En otro sentido, las normas jurídicas y las sentencias judiciales confusas o continuamente cambiantes ocasionan interpretaciones y acciones disímiles por parte de quienes se encuentran sujetos a ellas, lo cual genera ineficiencia económica (\*).

Por lo tanto podemos inferir que el deterioro del grado de predecibilidad de las consecuencias jurídicas de los actos desincentiva progresivamente las conductas económicas, en especial aquellas que tienen mayor relevancia para el resto de la comunidad como el ahorro, la investigación y la inversión. La seguridad jurídica es y aparece como un factor decisivo del proceso económico.

#### **Aproximación histórica al principio de seguridad jurídica en materia tributaria:**

Adam Smith recogió, en el año 1776, en la 2da. Parte del Libro V de su “*Indagación acerca de la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones*” cuatro cánones impositivos que habrían de invocarse después bajo su nombre en incontables ocasiones, a saber: economía, certeza, comodidad y justicia.

La segunda de ellas expresa que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar, “*debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de pago, la forma de pago, la cantidad a pagar: todo esto debe ser claro y preciso para el contribuyente y para cualquier otra persona*”. La certeza de lo que cada uno debe pagar “*es, en materia de impuestos, de tan gran importancia, que puede decirse, según me parece se deriva de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre*”.

El Derecho es por excelencia instrumento de seguridad jurídica, es el que asegura a gobernantes y gobernados sus recíprocos derechos y deberes, haciendo viable

(\*) Kaufman Gustavo y otros (1993) - “La Seguridad Jurídica y el Progreso Económico” – Editorial Tesis – Buenos Aires

la vida social. Por ello puede predicarse que cuanto más segura jurídicamente es una sociedad, tanto es más civilizada.

La seguridad jurídica aparece en el marco constitucional – ideario de fines del siglo XVIII como consecuencia de las revoluciones francesa y norteamericana – a través de varios principios que la expresan, delimitan y le dan sentido. Entre ellos podemos mencionar:

- La supresión de la incertidumbre y de la sorpresa en el obrar estatal.
- La certeza del Derecho.

En una economía de mercado fundada en la libertad de iniciativa de empresa, la que demanda un clima de seguridad jurídica y de previsibilidad del obrar gubernamental para adoptar las decisiones de inversión previa estimación de costos y de utilidades, en tanto todo ello, de por sí, ya está supeditado a los abundantes imponderables del mercado, por lo que resulta intolerable sumarle más sorpresas, en este caso provenientes del desvarío estatal.

Es del caso también referir cómo la noción de seguridad jurídica hoy ha asumido jerarquía constitucional expresa en el texto de algunos Estatutos Fundamentales. Dentro de ellos cabe resaltar la Constitución Española de 1978, la cual predica en el art. 9º, ap. 3º *“La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía formativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadas no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”*.

A fin de caracterizar la noción de seguridad jurídica podemos traer en auxilio dos pronunciamientos del Tribunal Constitucional Español, de los cuales destacamos los desarrollos que siguen:

Sentencia Nº 150/1990, Fundamento Jurídico 8º: *“no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos. Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador ... por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura o incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia”*.

Por lo que no estaremos equivocados si concluimos que la seguridad jurídica es saber a qué atenerse y estar seguro: 1º) sobre la normativa aplicable, su contenido y efectos; y 2º) respecto a que los órganos estatales actuarán de conformidad con aquella y velarán por su cumplimiento. Por lo que deberíamos entender como violaciones a la seguridad jurídica la elaboración defectuosa de las normas.

Es útil destacar aquí, por el papel instrumental al servicio de la seguridad jurídica, la recientemente dictada Ley de *“Derechos y Garantías de los Contribuyentes”*, aprobada en España por las Cortes Generales y sancionadas por el Rey, Nº 1/1998, de 26 de febrero.

En su *“Exposición de Motivos”* puede leerse: *“La aprobación de una Ley que contenga los derechos y garantías de los contribuyentes, ampliamente demandada por todos los sectores sociales, constituye un hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas. Permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración*

*tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos”.*

### **Abuso de la utilización de reglamentos de todo tipo**

Estimamos del caso volcar aquí una referencia efectuada por el catedrático español Eusebio González García extraída de su conferencia del 22 de junio de 1992 en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires. En dicha ocasión destacó que el Consejo del Estado francés en su Informe sobre la situación de ese país en 1991 utilizó una cita de Víctor Hugo: *“En Francia hay más de diez mil leyes entre nosotros y la libertad”*, agregando el mentado Informe: *“hoy hay más de siete mil quinientas leyes vigentes, ochenta y dos mil decretos, de diez mil a quince mil circulares emitidas cada año sólo por la Administración Central, más unos veinte mil reglamentos de la Unión Europea con fuerza de ley”*. Tal exceso de derecho es, paradójicamente, una fuente de inseguridad jurídica y *“el derecho ya no aparece como una protección, sino como una amenaza”*, sobre todo, porque *“nada es más contrario al principio de igualdad entre los ciudadanos que la proliferación de un derecho tan complejo que sólo resulta accesible a un puñado de especialistas”*.

El exceso de normas, y particularmente de reglamentos, conduce a una inflación jurídica que, como la de la moneda, produce su desvalorización, lo que denuncia una tendencia común verificable en muchos países, incluso en los más desarrollados, que, más que Estados de Derecho, se exhiben hoy con junglas normativas (\*).

### **Transparencia, precisión y simplicidad de las normas tributarias:**

La seguridad jurídica también se ve favorecida por la claridad de las normas tributarias, que deben ser fácilmente comprendidas por el común de los hombres. A tal aspecto alude José Osvaldo Casás cuando recalca en el que denomina *“principio de transparencia”*, que exige que *“las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnicas y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos”*.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado en: *“Alberto Alaluf v. Nación Argentina”*, sentencia del 10 de agosto de 1962: *“la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria”*, conceptos que reiterara en las causas: *“Fleischmann Argentina Inc.”*, sentencia del 13 de junio de 1989, y *“Multicambio S.A.”*, sentencia del 1º de junio de 1993.

### **Inconvenientes de la utilización de conceptos jurídicos indeterminados:**

Los problemas que acarrea la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, no son privativos ni exclusivos del Derecho Tributario, en tanto se plantean en todas las ramas jurídicas, ya sea por razones de mala técnica legislativa o por imposibilidad de aportar precisiones.

(\*) Casás, José Osvaldo (1998) – “Seguridad Jurídica, Legalidad y Legitimidad en la Imposición Tributaria” – Trabajo presentado al I Congreso Internacional de Derecho Tributario – IBET – Victoria, Brasil

Así, en el Derecho Constitucional resultan usuales los conceptos “*interés general*”, o “*justa indemnización*”, mientras que en el Derecho Tributario se puede hacer referencia al “*valor real*” de un bien o a la “*depreciación razonable*” del mismo.

En este supuesto, si bien debe entenderse que la Administración no se encuentra habilitada para operar con discrecionalidad frente a los conceptos jurídicos indeterminados, en tanto que el alcance que cabe asignar a los mismos es uno y sólo uno, todo hace aconsejable que el legislador al caracterizar los hechos impositivos se valga, de ser ello posible, de conceptos jurídicos determinados a fin de acotar la posibilidad de que los funcionarios del Fisco puedan arribar a resultados francamente irrazonables.

## **2 – EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS Y EL CONVENIO MULTILATERAL**

### **2.1. LA DISTRIBUCIÓN CONSTITUCIONAL DE COMPETENCIAS TRIBUTARIAS**

El Dr. Bullit Goñi analiza este tema profundamente. La Constitución nacional dedica dos normas específicas para definir las competencias tributarias que se atribuyen al Estado federal, los arts. 4 y 67, en sus incs. 1 y 2, sentando también el principio general ya recordado del art. 104 según el cual las provincias conservan todo el poder no delegado a aquél *por la Constitución*.

En consecuencia, es potestad del Estado Nacional establecer impuestos aduaneros sobre el comercio exterior, impuestos directos por tiempo determinado y en circunstancias de excepción ligadas con la defensa, la seguridad común y el bien general del Estado y además imponer impuestos indirectos juntamente con las provincias.

Y corresponde a las provincias establecer impuestos directos fuera de los tiempos y de los campos en que los haya establecido la Nación, y proceder a determinar impuestos indirectos en concurrencia con la Nación (art. 4), excepción hecha de los aduaneros.

Por un lado, que en un plano inferior al citado se han arbitrado dos mecanismos de coordinación financiera interjurisdiccional. Uno, de sentido vertical, es el de coparticipación federal, que vincula a la Nación y las provincias, fundamentalmente para evitar superposiciones impositivas. Y el otro de sentido horizontal, es el Convenio Multilateral suscrito entre las 22 provincias, la Municipalidad de Buenos Aires, hoy Gobierno y el Territorio Nacional, hoy provincia, de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, para evitar que sus respectivos Impuestos sobre los Ingresos Brutos, cuando los contribuyentes actúen en más de una provincia, graven más de una vez la misma materia imponible.

Originariamente los gravámenes provinciales fueron múltiples, y se los conoció como *impuestos internos* en oposición a los *externos*, los aduaneros, que cobraba la Nación.

A partir de la década de 1930 las provincias renunciaron a los referidos gravámenes, que pasaron a ser recaudados por la Nación, que les coparticipó su producido.

Desde entonces, la estructura tributaria propia de las provincias quedó básicamente conformada con los impuestos sucesorio, inmobiliario, automotores y sellos. Y a partir de 1948, a éstos se agrega el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que ha terminado siendo el más rendidor de todos, aportando a los fiscos locales más del 50% de sus recursos propios.

## 2.2 EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS

El impuesto sobre los ingresos brutos tiene un antecedente histórico de gran importancia en lo que fue la “alcabala” española. Este tributo, que rigió principalmente durante la edad media, alcanzó alícuotas entre el 45% y el 60% del precio de la mercadería. Cabe mencionar que el costo administrativo consumía prácticamente un tercio del monto total recaudado. Tan funesto fue este tributo para la economía española, que se llegó a afirmar (entre otros Adam Smith) que la alcabala había arruinado la economía de España. En efecto, si se considera que los principales países vecinos europeos de esa época (Inglaterra, Francia y Holanda), no tenían un impuesto similar, la balanza comercial española se veía seriamente afectada. Tal es así que surgió la necesidad de bajar la alícuota y cobrar el tributo en la frontera para tratar de poner en un pie de igualdad a las mercaderías extranjeras (\*).

Este impuesto aparece posteriormente en Alemania, Italia y Francia, pero el verdadero auge se produce con las necesidades fiscales durante y luego de la Primera Guerra Mundial. En 1916 existía en Alemania un impuesto de sellos sobre las ventas de mercaderías, que en los años posteriores (1918-1919) se convierte en un gravamen general sobre los suministros y transacciones. La necesidad de fondos de la primera guerra obligó a otros países a incorporar este tributo: Francia en 1917, Italia en 1919 y Bélgica en 1921. La Segunda Guerra Mundial hizo que países reacios a este tributo, tuvieran irremediablemente que adoptarlo. Tal el caso de Gran Bretaña, Suiza y Grecia.

Claramente, desde mucho tiempo atrás, se define al tributo como fuertemente distorsivo y nada aconsejable su utilización. Pero también se reconoce su gran productividad fiscal, que lo hace apto en las épocas de crisis como las guerras.

En nuestro territorio, este impuesto aparece en la época de la colonia como uno de los establecidos por la Real Hacienda (entre otros: alcabala, almojarifazgo, derrama, diezmo, anata, quinto real) para financiar los gastos del Estado. Inicialmente, la alcabala se aplicó sobre todas las compras y ventas de cualquier producto, para luego extenderse a las herencias, donaciones y arriendos. Su alícuota varió entre el 2% y el 6% del valor de las mercaderías. Asimismo existieron varios tipos de alcabala: *de cabezón*: que se cobraba por las ventas al detalle, *del viento*: que se cobraba a los extranjeros por la venta de mercaderías y *del contrato*: que se cobraba por la transferencia de dominio de bienes raíces urbanos.

Luego de la independencia, el impuesto aparece por primera vez en la legislación Argentina el 1ro de enero de 1948 en la provincia de Buenos Aires, luego siguió la Capital Federal, y en poco más de 5 años se difundió por todo el país. Fue sucesivamente denominado “Impuesto a las Actividades Lucrativas”, luego “Impuesto de Patente por el Ejercicio de Actividades con Fines de Lucro”, y finalmente como se lo conoce en la actualidad “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”.

## 2.3. EL CONVENIO MULTILATERAL

Otro hecho importante en la historia de el Impuesto a los Ingresos Brutos en Argentina, es la creación del Convenio Multilateral, que desde 1954 ha regido los conflictos interjurisdiccionales entre las provincias y la Ciudad de Buenos Aires. Este mecanismo busca evitar múltiples imposiciones en actividades desarrolladas en más de una jurisdicción .

El Convenio que se encuentra vigente es el sancionado el 18 de agosto de 1.977.

(\*) Di Gresia, Luciano (2003) – “Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Análisis comparativo de su evolución y perspectivas” – Trabajo publicado por el Departamento de Economía de la Universidad Nacional de la Plata

El impuesto a los ingresos brutos es un tributo cuya percepción y fiscalización se encuentra a cargo de los estados provinciales. Es un impuesto que grava el ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido. Su determinación e ingreso es muy sencillo en tanto y en cuanto un contribuyente desarrolle su actividad económica en una sola jurisdicción (provincia). En ese caso, si por ejemplo una empresa tiene ingresos por \$ 100 en la Provincia de Buenos Aires, y dicho estado ha establecido que la actividad que desarrolla dicha empresa está alcanzada por el 6% en este gravamen, la misma deberá depositar a favor de la Provincia de Buenos Aires la cantidad de \$ 6.-

La base imponible de éste gravamen está constituida por los ingresos brutos devengados o percibidos como retribución por cualquiera de las actividades gravadas. Como consecuencia de ello la obligación tributaria se mide por los ingresos que pueden resultar de una actividad ejercida totalmente dentro de una sola jurisdicción o de actos y operaciones que trasciendan estos límites y se proyecten a otras jurisdicciones. Cada fisco local podrá gravar con este impuesto los ingresos habituales que se obtienen en su territorio. El problema reside en la imposición de aquellas actividades ejecutadas en más de una jurisdicción, de las que resulte un ingreso bruto que, por provenir de un proceso único económicamente inseparable, deba atribuirse a todas ellas, quedando sujetas a la potestad tributaria de más de un fisco.

Así nació para los fiscos locales la necesidad de buscar alguna forma de coordinación que evitara las consecuencias antieconómicas y antijurídicas de la múltiple imposición de los ingresos provenientes de una actividad única e inseparable, desarrollada en más de una jurisdicción; Por lo tanto, el Convenio Multilateral es el instrumento por el que se acordó entre las provincias distribuir los ingresos totales derivados de aquellas actividades, en la medida en que pudieran tener sustento para pretender sujetarlos al gravamen como consecuencia de haberse verificado en sus respectivos territorios una parte de dicha actividad.

Este convenio tiene como objetivo evitar la superposición impositiva en los casos de imposición de una actividad desarrollada en más de una jurisdicción de la que resulte un ingreso esencialmente inseparable y atribuible conjuntamente a todas, tomando los ingresos brutos totales derivados de esas actividades como base de la imposición para el conjunto de los fiscos en los que se ejerciten las mismas y distribuyéndolos entre todos ellos de acuerdo con ciertos mecanismos expresamente acordados.

Lo que se trató es coordinar y armonizar el ejercicio de poderes tributarios autónomos, con el objeto de lograr uno de los principios más importantes en un Estado federal, cual es que el solo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las provincias en que se divide el país, no debe acarrear al contribuyente mayores gravámenes que los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.

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

En mi opinión este es un acuerdo muy mal redactado en donde no se aclaran temas básicos de importancia capital para la correcta determinación de la base imponible que le corresponde a cada jurisdicción.

A través del mismo se establece un sistema de distribución del monto de ventas de los contribuyentes entre las distintas provincias; en los artículos 6 a 13 se establecen regímenes especiales para determinadas actividades, entre las que se incluyen la de la construcción, seguros, transporte, intermediación, actividades primarias, entre otras, quedando todas las restantes en un régimen general de distribución (Art. 2). A fin de demostrar la opinión respecto de la inseguridad sobre los tributos pagados en función de la falta de certeza en la distribución cierta de las bases imponibles entre todas las jurisdicciones en las que el contribuyente del Convenio Multilateral ejerce sus actividades, analizaremos algunos aspectos atinentes al régimen general de distribución del artículo 2 y al régimen especial del artículo 13, primer párrafo, referida a actividades de producción primaria (agropecuarias, mineras, pesca, y frutos del país).

### 2.3.1. EL RÉGIMEN GENERAL DEL CONVENIO

El régimen general establece que el importe de las ventas, prestaciones y/o locaciones de servicios (la base imponible para determinar el impuesto de cada período) debe distribuirse entre las distintas jurisdicciones en proporción a los ingresos y gastos soportados en cada una de ellas, de acuerdo a los importes que surjan del último ejercicio comercial anterior al año de liquidación del impuesto. Así por ejemplo, si una empresa tiene actividades en Río Negro y Neuquén, y el año anterior tuvo en Río Negro el 80% de los ingresos y el 30% de los gastos, el coeficiente correspondiente a esta provincia será de 55% ( El promedio de 80+30). Obviamente Neuquen tiene el 20% de los ingresos y el 70% de los gastos por lo que su coeficiente promedio será de 45%. Durante todo el año en curso la determinación del impuesto se hará de acuerdo al siguiente ejemplo. Si tuvo ingresos por \$ 1.000, \$ 550 serán atribuidos a Río Negro y \$ 450 a Neuquén, para que posteriormente al aplicar la alícuota del gravamen al los ingresos brutos vigente en cada provincia, proceda a ingresar el monto correspondiente a cada fisco.

A priori el caso no parece demasiado complicado, pero cabe preguntarse: ¿cómo deben atribuirse los ingresos por ventas a una jurisdicción? El Convenio Multilateral no define cuándo se debe considerar que los mismos corresponden a una provincia. Algunas sostienen que debe asignarse al lugar de la concertación de la operación, otras consideran que debería imputarse al lugar del domicilio del adquirente o del vendedor, y están las que interpretan que debe atribuirse al lugar en donde se localizan los bienes, obras o servicios por los cuales se pagan o cobran los ingresos a ser distribuidos. Esto también generó numerosos conflictos entre las distintas provincias, como veremos más adelante.

El art. 27 del Convenio Multilateral dice: “En la atribución de los gastos e ingresos a que se refiere el presente Convenio se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen”.

Dice Bullit Goñi: “Naturalmente, como ocurre con toda pauta principista de estas características, se la debe usar con razonabilidad y prudencia. Bajo la invocación de la realidad económica, a veces maleable y siempre opinable en cuanto a la contundencia de su peso y de su relevancia como evidencia ante una situación concreta, no habrá de darse cabida a una realidad meramente presunta, que desdibuje la evidencia contenida en las formas.

Esto es un absoluto ejemplo de discrecionalidad y subjetividad, características estas que se ubican en las antípodas de la certeza que se busca.

El Dr. Bullit Goñi opina que “De todas maneras, esto no impide realizar una interpretación razonable de las disposiciones del Convenio y resolver mediante ella las situaciones de hecho que se presentan a poco que se repare en la finalidad

perseguida, cual es la de tomar a los ingresos como pauta orientadora para medir el volumen de la actividad cumplida en cada jurisdicción” (\*).

En mi opinión las “interpretaciones razonables y las pautas orientadoras” son excelentes para debates doctrinarios, reuniones de actualización científica, “tormenta de ideas” y similares, pero claramente insuficientes para garantizar certeza al contribuyente. Más adelante veremos este concepto al analizar algunos fallos .

Con los gastos nos encontramos también con situaciones confusas y equívocas. El artículo 4° del Convenio nos dice *“Se entenderá que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ejemplo: de dirección, de administración, de fabricación, etc.) aún cuando la erogación que él representa se efectúe en otra. Así, los sueldos, jornales y otras remuneraciones se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren. Los gastos que no puedan ser atribuidos con certeza, se distribuirán en la misma proporción que los demás, siempre que sean de escasa significación con respecto a éstos. En caso contrario, el contribuyente deberá distribuirlos mediante estimación razonablemente fundada. Los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible”*

En cuanto al criterio de fundamentación y estimación razonable, vemos que se insiste con conceptos que son totalmente subjetivos, alejados de los principios de certeza y simplicidad requeridos para los tributos que hemos analizado párrafos atrás, quedando al arbitrio de cualquier funcionario decidir que es razonable o no, dejando de este modo las puertas abiertas a los litigios y conflictos.

Finalmente, el art. 4 dispone que los gastos de transporte serán atribuidos por partes iguales a aquellas jurisdicciones entre las cuales se realice el hecho imponible. Es decir, no los neutraliza como ocurre con los gastos de escasa significación, lo que ocurriría si los atribuyera en igual proporción que los demás, sino que los atribuye en igual proporción a todas las jurisdicciones en que se realice la actividad alcanzada por el Convenio de la distribución de cuyos ingresos brutos se trata.

Adviértase, porque ha originado equívocos: no a la jurisdicciones entre las cuales se realice el transporte, sino a las jurisdicciones entre las cuales deben distribuirse los ingresos brutos totales, por aplicación de las demás pautas relevantes.

Respecto de los ingresos nos topamos con el mismo problema. El art. 2 inc. b) del Convenio Multilateral se limita a señalar que se tomará en cuenta los ingresos provenientes de cada jurisdicción. El problema es cuando consideramos que un ingreso pertenece a una jurisdicción. ¿Debemos considerar el lugar de concertación de la operación, el del domicilio del adquirente o el de la utilización efectiva de las mercaderías? Como indica Bullit Goñi, no obstante tales limitaciones normativas, es a esta segunda pauta, la única contenida en el art. 2, inc. b, a la que hay que atribuirle un contenido razonable.

Y para ello es correcto recurrir a la noción de *devengamiento* : el momento y el lugar en que se cumpla la actividad que origina para el sujeto el derecho a la percepción del ingreso, será indicativo de la jurisdicción a que tal ingreso debe ser atribuido. Lugar de devengamiento, por otra parte, que se asemeja hasta la identidad con lugar de *concertación*, expresión adoptada por la Comisión Arbitral cuando debió pronunciarse sobre a qué jurisdicción eran atribuibles los ingresos derivados de exportaciones.

No obstante considerar que esta solución es la que fluye más naturalmente del texto del Convenio, cabe consignar su endeblez; la que por otra parte, pensamos, es inevitable en tanto los ingresos sean tomados como parámetro distributivo, ya que ellos, a diferencia de los gastos, no permiten una fácil localización.

(\*) Bullit Goñi, Enrique (1992) – “Convenio Multilateral – Distribución Jurisdiccional del Impuesto a los Ingresos Brutos”

Por lo que este tema, uno de los más arduos de resolver en ciertos casos extremos, seguirán siendo materia de conflicto.

En éstas reuniones de Córdoba, el artículo propuesto para reglar la localización de los ingresos fue el que motivó las más arduas polémicas. Finalmente se aprobó un texto por mayoría, siendo evidente que las jurisdicciones que no estuvieron de acuerdo tendrán serias resistencias a ratificar la reforma, siendo esta norma, a nuestro juicio, una de las causas centrales de las demoras experimentadas.

En 1988 las Provincias se reúnen en Córdoba para modificar el Convenio Multilateral que, a través de propuestas que pudieran aclarar la mayoría de las zonas grises que existen en el texto vigente, pero lamentablemente, por falta de acuerdo, las reformas no pudieron ser aprobadas.

Esas discusiones hicieron aflorar los serios problemas de intereses que se esconden detrás de las interpretaciones posibles en cuanto a la localización de ingresos. En un plano, respecto de los distintos criterios que es dable adoptar; y en otro plano, que se cruza con el primero, respecto de las múltiples y variadas situaciones de hecho que no siempre pueden ser resueltas todas con un mismo criterio cuando se trata de amparar un mismo interés.

Se partió del dato, innegablemente cierto, de que el principio del lugar de concertación otorgaría atribución de ingresos mayoritariamente a la Capital Federal; porque allí está la sede de la mayoría de las empresas vendedoras, proveedoras, o prestadoras, y aún la de muchas compradoras; porque allí se realizan las grandes licitaciones, en particular las del sector público, incluido el provincial, etc. Y esto llevó a descartar de plano el lugar de concertación, equivalente a lugar de devengamiento, y por tanto el que surgía, como se ha dicho, de la recta interpretación de la funcionalidad del Convenio.

Descartado ese principio, quedan fundamentalmente dos: el del domicilio, que a su vez puede ser el del adquirente o el del vendedor o proveedor, es decir, el de quien paga o el de quien cobra los ingresos de cuya atribución se trata; y el de la localización de los bienes, obras o servicios por los cuales se pagan y cobran los ingresos a ser localizados.

No hubo acuerdo, tampoco, para establecer un principio rector, en reemplazo del de concertación.

Si vemos que todas las provincias se han reunido en 1988 en Córdoba a fin de modificar el Convenio para mejorarlo, y hasta el presente, 17 años han transcurrido y no han podido implementar esta reforma debido a que no pudieron arribar a un acuerdo en la interpretación de este Convenio sobre temas esenciales como son la forma de atribuir los ingresos y gastos a una jurisdicción determinada, que puede esperar el contribuyente sino una sensación de indefensión absoluta y la total incertidumbre de saber que por más que haya pagado sus obligaciones nunca tendrá la seguridad de estar liberado de las mismas sino hasta que prescriban, ya que tome uno u otro criterio razonable para la liquidación y pago de este tributo, siempre deberá temer, y con razón, a que el fisco provincial que se sienta perjudicado accione contra él.

### **2.3.2. REGIMENES ESPECIALES DEL CONVENIO MULTILATERAL**

Estos regímenes se ocupan de ciertos casos y actividades que escapan del Régimen General del Convenio, teniendo como modalidad la atribución directa de base imponible, en forma total o parcial a las jurisdicciones, de acuerdo a lo estipulado en los arts. 6 a 13 del Convenio, A continuación hacemos una enumeración de las actividades alcanzadas por estos regímenes, transcribiendo los artículos 6 12 del Convenio, para luego ocuparnos en particular del análisis del artículo 13, en su primer párrafo.

*dirección en una jurisdicción y ejecuten obras en otras, se atribuirá el 10% de los ingresos a la jurisdicción donde esté ubicada la sede indicada precedentemente y corresponderá el 90% de los ingresos a la jurisdicción en que se realicen las obras. No podrá discriminarse, al considerar los ingresos brutos, importe alguno en concepto de honorarios a ingenieros, arquitectos, proyectistas u otros profesionales pertenecientes a la empresa”.*

*“Art. 7 – En los casos de entidades de seguros, de capitalización y ahorro, de crédito y de ahorro y préstamo no incluidas en el régimen del artículo siguiente, cuando la administración o sede central se encuentre en una jurisdicción y se contraten operaciones relativas a bienes o personas situadas o domiciliadas en otra u otras, se atribuirá a esta o estas jurisdicciones el 80% de los ingresos provenientes de la operación, y se atribuirá el 20% restante a la jurisdicción donde se encuentre situada la administración o sede central, tomándose en cuenta el lugar de radicación o domicilio del asegurado al tiempo de la contratación, en los casos de seguros de vida o de accidente”.*

*“Art. 8 – En el caso de contribuyentes comprendidos en el régimen de la Ley de Entidades Financieras, cada fisco podrá gravar la parte de ingresos que le corresponda en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivas de cada jurisdicción en la que la entidad tuviere casas o filiales autorizadas por la autoridad de aplicación, respecto de iguales conceptos de todo el país. Se excluirán los ingresos correspondientes a operaciones realizadas en jurisdicciones en que las entidades no tuvieren casas o filiales habilitadas, los que serán atribuidos en su totalidad a la jurisdicción en que la operación hubiere tenido lugar”.*

*“Art. 9 – En los casos de empresas de transporte de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes o fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje”.*

*“Art. 10 – En el caso de profesionales liberales ejercidas por personas que tengan su estudio, consultorio u oficina similar en una jurisdicción y desarrollen actividades profesionales en otras, la jurisdicción en la cual se realiza la actividad podrá gravar el 80% de los honorarios en ella percibidos o devengados, y la otra jurisdicción el 20% restante. Igual tratamiento se aplicará a las consultorías y empresas consultoras”.*

*“Art. 11 – 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, la jurisdicción donde están radicados los bienes podrán gravar el 80% de los ingresos brutos originados por esas operaciones y la otra, el 20% restante”.*

*“Art. 12 – En los casos de prestamistas hipotecarios o prendarios que no estén organizados en forma de empresa y tengan su domicilio en una jurisdicción y la garantía se constituya sobre los bienes inmuebles o muebles situados en otra, la jurisdicción donde se encuentran éstos podrá gravar el 80 % de los ingresos brutos producidos por la operación y la otra jurisdicción el 20 % restante.*

### **2.3.3. EL REGIMEN ESPECIAL DEL ARTÍCULO 13**

A fin de continuar el análisis sobre la inseguridad que acarrea la aplicación de las normas de este convenio, procederemos al análisis de el primer párrafo del artículo 13, que trata sobre la venta de productos primarios.

*“Art. 13 – En el caso de las industrias vitivinícolas y azucareras, así como en el caso de los productores agropecuarios, mineros y/o frutos del país, en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casa centrales, sucursales, depósitos, plantas de fraccionamiento o a terceros, el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el art. 2”.*

Se pretende proteger a las jurisdicciones productoras de productos primarios de la privación de base imponible que en gran medida sufrirían al aplicar el régimen general por la obtención de coeficientes unificados determinados sobre ingresos altos atribuibles a las jurisdicciones en donde se comercialicen esos productos y sobre escasos gastos computables en la jurisdicción productora.

El primer obstáculo para llegar a nuestro objetivo de simplicidad de las normas lo encontramos en los requisitos que deben tener estas operaciones para encuadrar en el Régimen General del art. 13: Los productos deben ser: a) Despachados por el propio productor, b) Sin facturar y c) Para su venta fuera de la jurisdicción productora. Cuando alguno de estos requisitos no se cumpla, la operación quedará encuadrada en el artículo 2 (el régimen general del Convenio Multilateral), y por consiguiente la distribución de base imponible entre las distintas provincias cambia sustancialmente. Como veremos más adelante, esta redacción del primer párrafo del artículo 13 ha traído innumerables conflictos acerca de su interpretación y aplicación, generando numerosos fallos contradictorios entre los organismos de aplicación del Convenio, que son la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria.

### **Distribución de la base imponible:**

En este régimen del artículo 13, primer párrafo, la base imponible se atribuye de dos maneras distintas: En forma directa para la jurisdicción productora y de acuerdo a la atribución de ingresos y gastos del régimen general para las jurisdicciones comercializadoras. Desarrollaremos a continuación la forma de distribución de la base imponible para cada una de ellas de las actividades bajo análisis.

#### *Para la jurisdicción productora:*

El Convenio determina que debe atribuirse a la jurisdicción productora el precio mayorista oficial o corriente de plaza a la fecha y en el lugar de expedición. En segundo término establece una forma de atribución alternativa para los casos en que existieran dificultades para conocer dichos precios, que consiste en aplicar directamente el 85% al precio de venta obtenido en la jurisdicción comercializadora. No se trata de ninguna manera de valores optativos, sino que el método de aplicar el 85% es de aplicación excepcional y residual, cuando hubiere dificultades para aplicar el criterio general.

Nos topamos con la primera de una serie de dificultades que encontraremos en este artículo para proceder a la correcta determinación del gravamen. Y es que la letra del Convenio nos obliga a conocer el precio de mercado en el lugar de expedición. Eso no siempre es tan sencillo. Recordemos al Premio Nobel de Economía, Joseph Stiglitz cuando mencionaba las imperfecciones de la economía de libre mercado, una de las más importantes que destacó fue la asimetría en el acceso a la información. En este caso, evidentemente las PYMES correrán con amplia desventaja, ya que el esfuerzo relativo para acceder a la misma será mucho mayor que para las empresas importantes, que por su estructura operativa naturalmente consiguen dicho objetivo con mayor facilidad.

Cabe reforzar el concepto de que los precios que deben conocerse son los que corresponden a la fecha y lugar de expedición. No es posible en ningún caso considerar precios de otras fechas u otras plazas como los de la jurisdicción comercializadora aún cuando sean éstos los únicos conocidos.

El criterio de aplicar el 85% del valor obtenido en la venta en la jurisdicción vendedora, no plantea inconvenientes cuando los productos primarios, ya sean en bruto o luego de atravesar por algún proceso de industrialización o elaboración en la jurisdicción de origen son vendidos en el mismo estado en que fueron despachados, pero ¿Qué ocurre cuando luego del despacho y antes de su venta al producto se le incorpora algún valor agregado?. Es evidente que en tal caso el 85% del precio de venta, incrementado por el valor agregado en el proceso de elaboración, o cuándo hubiera variaciones extraordinarias de mercado, no es una base imponible representativa del nivel de la actividad productora.

Sin embargo, esta postura parece alejarse del espíritu del Convenio en cuanto a la protección que se pretende dar a la recaudación de las jurisdicciones

productoras. Una solución, que no emana expresamente del texto del mismo pero que parece razonable, sería la de aplicar este párrafo del art. 13 y atribuir a la jurisdicción productora el 85% no del precio de venta, sino el de la proporción que sobre el mismo representa la materia prima primaria incorporada en el producto vendido.

Christian Okulewicz razona que “el Convenio pareciera no prever las situaciones como la descripta, forzando a aplicarlo en forma interpretativa” (\*).

Como opina Bullit Goñi cuando analiza la redacción de el nuevo Convenio Multilateral de Córdoba que aún no fue aprobado, preguntándose si se ha tenido en cuenta el interés del contribuyente, que ha de verse sometido a una serie de engorrosas averiguaciones, no siempre a su alcance, -mucho más tratándose de Pymes-, cuya desatención o imposibilidad puede dejarlo sometido a situaciones de gravoso incumplimiento, a pesar de no haber omitido base imponible ni impuesto resultante.

Además para agravar la situación, muchos tributaristas, entre los que se encuentra incluido el propio Bullit Goñi, opinan que el requisito para encuadrar una operación primaria en el artículo 13 cuando dice que la mercadería debe salir de la jurisdicción productora sin facturar quiere decir “sin vender” o sea que si la mercadería egresa de la provincia productora con la venta concertada con anterioridad aunque la factura se emita con posterioridad a ese hecho ya el requisito “sin facturar” no se cumple, por lo que la operación sale del régimen especial del artículo 13 y pasa al régimen general del artículo 2.

Discrepo abierta y enfáticamente con esa apreciación. Desgraciadamente como lo venimos analizando en este trabajo, el Convenio Multilateral tiene serios problemas de interpretación y de vacío normativo para aplicarlo a la totalidad de operaciones económicas, lo que acarrea la inseguridad jurídica que planteamos; por lo que si lo que está escrito en forma literal no lo respetamos e interpretamos que lo que dice no es realmente lo que dice, sino que es otra cosa distinta que el legislador quiso decir, entonces las complicaciones se multiplicarán en forma exponencial. Este tema trajo sus problemas como veremos más adelante.

### **2.3.4. LA COMISIÓN ARBITRAL Y LA COMISION PLENARIA**

El Convenio Multilateral ha previsto la formación de una Comisión Arbitral, y una Comisión Plenaria.

*“Art. 15 - La aplicación del presente Convenio estará a cargo de una Comisión Plenaria y de una Comisión Arbitral”.*

#### **Funciones de los organismos**

La Comisión Plenaria, tiene como función, entre otras, resolver con carácter definitivo, los recursos de apelación ante los fallos de la Comisión Arbitral originados entro otros motivos por la discrepancia en la interpretación de las normas de este Convenio, tal como establece el artículo 25 del mismo.

Mientras que dentro de las más importantes funciones de la Comisión Arbitral, podemos nombrar las siguientes:

a) dictar de oficio o a instancia de los fiscos adheridos resoluciones generales interpretativas de las cláusulas del presente Convenio, que serán obligatorias para las jurisdicciones adheridas;

b) resolver las cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos. Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto.

c) resolver las cuestiones que se planteen con motivo de la aplicación de las normas de procedimiento que rijan la actuación ante el organismo;

(\*) Okulewicz Christian (2004) – “Como afecta el Impuesto a los Ingresos Brutos a las distintas actividades primarias” – Diario El Cronista – Buenos Aires

A los fines indicados las jurisdicciones deberán remitir obligatoriamente a la Comisión Arbitral los antecedentes e informaciones que ésta les solicite para la resolución de los casos sometidos a su consideración y facilitar toda otra información que les sea requerida.

De tal manera podemos decir que:

1) Las resoluciones generales interpretativas constituyen normas de validez general, de donde exteriorizan una suerte de competencia legislativa o cuanto menos reglamentaria en los organismos del Convenio; aunque, por supuesto, no pueden alterar sus disposiciones. Las resoluciones de los casos concretos valdrán solamente para las partes del diferendo, por lo que se asemejan a sentencias o, más precisamente, a laudos arbitrales, y exteriorizan en ellos una suerte de atribución de tipo judicial, o al menos arbitral.

2) En los dos tipos de resoluciones está garantizada la doble instancia, y el inevitable tránsito preliminar por la de la Comisión Arbitral.

3) La atribución para pedir el dictado de una resolución general interpretativa, se concede sólo a los fiscos adheridos o a la Comisión Arbitral procediendo de oficio. Ello no excluye, a nuestro juicio, el derecho de los particulares que pueden ejercer directamente el derecho constitucional de peticionar a las autoridades. Siempre serán los fiscos y los organismos, de todos modos, los que decidan sobre su conveniencia y procedencia.

### **Revisión Judicial**

No es admitida la revisión judicial directa de las decisiones de los organismos del Convenio Multilateral. La Corte nacional desestimó dos intentos de lograrla, mediante recurso extraordinario por arbitrariedad, y mediante recurso de amparo.

### **2.3.4.1. Resoluciones de las Comisiones Arbitral y Plenaria**

#### **Los problemas en la atribución de los ingresos**

Para ejemplificar la línea de pensamiento de este trabajo acerca de la inseguridad jurídica del Convenio Multilateral, analizaremos algunas Resoluciones de ambas Comisiones, muchas de ellas contradictorias entre sí.

Comenzaremos con dos Resoluciones de la Comisión Arbitral, cercanas en el tiempo entre ambas y a mi juicio se contradicen entre sí acerca de cómo determinar la atribución de ingresos a una jurisdicción.

#### **2.3.4.1.1. Resolución Comisión Arbitral 4/1994**

Esta resolución, en donde se presenta el caso de una firma que tiene su sede administrativa y su planta en la Capital Federal, realizándose en esta misma jurisdicción los contratos, las licitaciones, la facturación, etc., y efectúa las entregas de la mercadería en la Provincia de Buenos Aires, que es el domicilio del adquirente de los productos. Acá se planteó el conflicto acerca de si el ingreso correspondía aplicarlo a Capital o a la Provincia de Buenos Aires. La Comisión Arbitral se expidió indicando que dentro del régimen general, no corresponde la atribución de los ingresos al domicilio del adquirente de los bienes (Provincia de Buenos Aires) sino que los atribuyó al lugar de concertación de la operación (Capital Federal).

#### **2.3.4.1.2. Resolución Comisión Arbitral 4/1995**

Al año siguiente, se analizó un caso en que una empresa siderúrgica posee su administración en la Capital Federal, su planta productora en la Provincia de

Buenos Aires, y vende sus productos en varias jurisdicciones. La empresa realizó la atribución de los ingresos en Capital Federal, que es donde se concertó la operación. La Comisión Arbitral en los considerandos de esta resolución expresa "...Que la Comisión Arbitral consideró que los ingresos deben ser asignados a la jurisdicción donde va a tener efectos esa concertación, independientemente del lugar donde ésta se efectuó" De tal forma vemos, un año después, una resolución contradictoria con la anterior.

#### **2.3.4.1.3. Resolución Comisión Plenaria 6/1996**

La Resolución 4/1995 fue apelada ante la Comisión Plenaria, que, si bien ratificó lo dispuesto por la Comisión Arbitral, dejó expresamente indicado que ambos criterios son razonables, y que el tema no representaba seguridad jurídica para las partes, de acuerdo a los siguientes párrafos que extractamos de los considerandos de su resolución 6/96. "...sin que la presente constituya un antecedente válido de aplicación automática para situaciones similares o de características en principio similares a la analizada..." "...que en razón ...de la complejidad de la operatoria y las características especiales que tiene la solución adoptada, se hace conveniente, por razones de seguridad jurídica, que la misma rija para el futuro".

En mi opinión esta Resolución refleja la idea medular de este trabajo, ya que reconoce que los fiscos intervinientes pudieron tener distintas interpretaciones sobre las disposiciones del Convenio, acepta la complejidad del mismo y por razones de seguridad jurídica dispuso que lo dispuesto en esta Resolución rija solo para el futuro y además establece que lo aquí resuelto sirve para este caso solamente y no podrá ser tenido en cuenta como antecedente válido de aplicación.

### **OTROS CASOS**

A continuación veremos algunos casos en donde se discute el tema de la comercialización de productos primarios, y veremos diferencias de criterios entre la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria. La primera se muestra muy estricta en la interpretación de las condiciones que tienen que cumplirse para poder encuadrar las operaciones en el régimen especial del artículo 13 del Convenio Multilateral, que permite asignar la mayor parte de la base imponible a la jurisdicción productora, interpretando casi siempre que la base imponible sobre esas operaciones se debe distribuir entre todas las jurisdicciones a través del régimen general del art. 2, perjudicando de esa forma a las provincias productoras. Mientras que la Comisión Plenaria ha procedido a revocar gran parte de estas Resoluciones, encuadrando la operatoria en el artículo 13, en una clara vocación política de defender a los territorios de donde son originarios los productos primarios.

#### **2.3.4.1.4. Caso Compañía Minera Aguilar S.A.**

Por ejemplo podemos mencionar el caso de la Compañía Minera Aguilar S.A. Esta empresa minera vendía su producción fuera de su jurisdicción productora, la Provincia de Jujuy, y la facturaba en Capital Federal. Llevado el caso a la Comisión Arbitral esta dictaminó que la operatoria estaba fuera del régimen especial de Art. 13, aduciendo, que si bien la mercadería se despachaba fuera de Jujuy sin facturar, se infería que por la modalidad operativa, el acuerdo de partes para la operación se configuraba previamente a la salida del mineral de la provincia productora, por lo que determinó que la venta se concertaba con anterioridad, (en un todo de acuerdo con la opinión del Dr. Bullit Goñi con la que discrepo). En tanto la Comisión Plenaria, con un criterio de defensa de la jurisdicción productora, dijo que el Art. 13 no habla de modalidad de

venta por lo que se atuvo a la literalidad de la redacción del Convenio Multilateral y dispuso que la operatoria encuadre en el régimen especial de Art. 13.

La Comisión Arbitral dicta el 5 de marzo de 1.982 la siguiente Resolución:

*VISTO el expediente n° 24/81 y agregado del registro de esta Comisión Arbitral; y*

*CONSIDERANDO:*

*Que, según la constancia de la causa, el acuerdo de voluntades entre el productor del mineral y los adquirentes se perfecciona con anterioridad al despacho de la mercaderías fuera de la jurisdicción de origen;*

*Que el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral exige que la mercadería sea despachada por el propio productor sin facturar – lo que equivale a sin vender – y para su venta fuera de la jurisdicción;*

*Por ello, y en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 24, inciso b) del Convenio Multilateral,*

**LA COMISIÓN ARBITRAL**  
(Convenio Multilateral del 18.8.77)  
**RESUELVE:**

*ARTICULO 1º. Declarar aplicable a la empresa Minera Aguilar S.A., el régimen general del Convenio Multilateral, en cuanto ha sido materia de la discrepancia planteada en estas actuaciones.*

*ARTICULO 2º. Comuníquese a las jurisdicciones involucradas y archívese.*

Mientras que el 11 de noviembre de ese mismo año, la Comisión Plenaria dicta lo siguiente:

*VISTO el recurso de apelación interpuesto por la DIRECCION GENERAL DE RENTAS DE LAPROVINCIA DE JUJUY contra la Resolución dictada el 5 de marzo del corriente año por la COMISION ARBITRAL en el expediente C.A. n° 24/81, que contiene las actuaciones en las que son parte la Dirección General de Rentas de la Provincia de Jujuy y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, respecto de las normas del Convenio Multilateral aplicables en la determinación de base imponible por parte del contribuyente "CIA. MINERA AGUILAR S.A.", y*

*CONSIDERANDO:*

*Que el mencionado recurso cumple con los requisitos formales exigidos por la Ordenanza Procesal de la Comisión Plenaria para su interposición.*

*Que, de los fundamentos expuestos por la Dirección General de Rentas de Jujuy y los juicios y opiniones vertidos en esta reunión, surge que en el presente caso están reunidas las condiciones necesarias para que resulte aplicable el primer apartado del artículo 13 del Convenio Multilateral vigente, por los siguientes motivos:*

- a) Se trata de un determinado tipo de producto minero, encontrándose expresamente mencionado en dicha cláusula;*
- b) El citado producto es despachado por el propio productor, sin que haya sido facturado previamente, conforme surge de los antecedentes obrantes en autos;*
- c) La concertación de las operaciones de comercialización se efectúa en jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires, por lo tanto fuera de la jurisdicción productora, es decir la Provincia de Jujuy;*
- d) Si el producto lo envía el propio productor, puede hacerlo a "casas centrales, sucursales, depósitos o plantas de fraccionamiento", pero puede hacerlo también a terceros", como ocurre en el presente caso.*

*Que las disposiciones del citado artículo en su primer apartado no contienen normas referidas a modalidades de ventas (fletes y riesgos de traslado), por lo cual estas últimas resultan irrelevantes para la dilucidación del presente caso.*

*Que existe el antecedente de un caso análogo –Minera Ameghino SAMIC c/Provincia del Chubut (expediente C.A. n° 1.327/71)– en el que la Comisión Arbitral resolvió, el 18 de septiembre de 1973, que correspondía la aplicación del artículo 13, primer apartado, resolución ésta ratificada por la Comisión Plenaria el 14 de febrero de 1974, implicando tal decisión una doctrina que ha sido aceptada pacíficamente hasta el presente.*

*Por ello, y en uso de las facultades conferidas por el artículo 17, inciso e) del Convenio Multilateral vigente,*

**LA COMISION PLENARIA**  
**(Convenio Multilateral del 18-8-77)**  
**RESUELVE:**

**ARTICULO 1°.-** *Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Dirección General de Rentas de la provincia de Jujuy y revocar la Resolución dictada el 5 de marzo del corriente año por la Comisión Arbitral.*

**ARTICULO 2°.-** *Declarar aplicables a la empresa “CIA. MINERA AGUILAR S.A.” las normas contenidas en el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral vigente, en cuanto ha sido materia de discrepancia en estas actuaciones.*

**ARTICULO 3°.-** *Comuníquese a las jurisdicciones involucradas y archívese.-*

### **2.3.4.1.5. Caso Granja Tres Arroyos S.A.**

Otro de los casos refiere a una empresa que produce pollos en Entre Ríos, que sostenía que, si bien despachaba sus productos fuera de la provincia sin facturarlos, estos ya estaban vendidos con anterioridad, por lo que debía determinar el gravamen a través del Régimen General del artículo 2, criterio que fue avalado por la Comisión Arbitral. Llevado el caso a la Comisión Plenaria por la Provincia de Entre Ríos (que fue la que se sintió perjudicada), el dictamen fue revocado aduciendo que los pollos salen sin facturar de la provincia, y la venta no se halla concertada con anterioridad, dado que para esta Comisión no existía una venta sino un mero pedido. Del análisis de la fundamentación de estos fallos, observaremos la absoluta subjetividad y falta de certeza que conlleva implícito el Convenio Multilateral tal como funciona hoy día.

De tal forma, la Resolución 11/94 de la Comisión Arbitral dice:

RESOLUCION N° 11/94 (C.A. 14/12/1994)

*Visto el Expediente CM. 109/94 en el que Granja Tres Arroyos S.A., con domicilio en la calle Tres Arroyos n° 378 de la Capital Federal, cuestiona la resolución determinativa n° 12 de la Provincia de Entre Ríos de fecha 3.6.1994, y*

**CONSIDERANDO:**

*Que está configurado el caso concreto que exige el art. 24 inc.b) del Convenio Multilateral, y la presentación ha sido hecha en tiempo y forma.*

*Que la controversia radica en que la firma ha liquidado el impuesto sobre los ingresos brutos conforme el régimen general del Convenio, y la Provincia pretende que corresponde aplicar el primer párrafo del art. 13.*

*Que han sido debidamente notificadas la Capital Federal y las Provincias de Santa Fe y Buenos Aires, jurisdicciones en las que la firma ejerce actividad, no habiéndose presentado la primera pero sí las otras dos que respaldan, en lo sustancial, la posición de la empresa.*

*Que el eje del contradictorio radica en si los pollos que la firma faena, eviscera y congela en su planta de Entre Ríos son vendidos desde las oficinas de la Capital Federal, antes o después de ser despachados por ella fuera de dicha Provincia. La firma sostiene lo primero, y por ello la aplicación del régimen general; la Provincia entiende lo segundo, y por ende la aplicación del régimen especial.*

*Que radicando la controversia en los hechos más que en la inteligencia de las normas en juego, es dable tener por verificada la primera de ambas posiciones, en base a dos constataciones que surgen de estas actuaciones: una es la encuesta realizada por la propia Provincia, en la que los clientes piden los*

pollos telefónicamente a las oficinas de la Capital Federal, luego de lo cual les son enviados, en un lapso que va desde un día hasta una semana después de efectuada la compra; y la otra es la circunstancia de que la planta frigorífica que la empresa posee en la Capital tiene una capacidad para 1.200 cajones, mientras que los despachos desde Entre Ríos son de 6.000 cajones diarios, lo que torna irrazonable que puedan despacharse los pollos sin que antes hayan estado vendidos.

Por ello, y de conformidad con el dictamen del Señor Asesor

LA COMISION ARBITRAL  
(Convenio Multilateral del 18.8.77)  
RESUELVE:

ARTICULO 1º - Hacer lugar a la demanda promovida por Granja Tres Arroyos S.A. contra la resolución determinativa de la Provincia de Entre Ríos, en cuanto corresponde liquide por el régimen general y no por el artículo 13 primer párrafo del Convenio Multilateral.

ARTICULO 2º - Notificar la presente resolución a la recurrente y a los fiscos involucrados, haciéndola conocer a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.-

Llegada la apelación a la Comisión Plenaria, esta revoca la resolución de la Comisión Arbitral mediante la siguiente:

RESOLUCION N° 3/95 (C.P. 18/5/1995)

VISTO:

La Resolución N° 11 de la Comisión Arbitral, dictada el 14 de diciembre de 1994 en el Expediente 109/94 "Granja Tres Arroyos S.A. c/Provincia de Entre Ríos", y

CONSIDERANDO:

Que el recurso de apelación de la Provincia de Entre Ríos fue interpuesto en tiempo y forma, así como debidamente sustentado, habiendo la firma presentado su escrito de refutación.

Que la Comisión Plenaria, ha merituado los hechos de la causa de una manera distinta a la tomada en cuenta por la Comisión Arbitral, que consideró no aplicable el primer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral, en razón de que los pollos salían ya vendidos de la Provincia de Entre Ríos, pronunciamiento que se basó en la opinión expresada por los compradores en la encuesta realizada al efecto, y en la capacidad de la planta de frío de la firma en esta Capital, equivalente al 20 % de los pollos despachados diariamente desde la planta ubicada en la Provincia de Entre Ríos.

Que las eventuales comunicaciones entre los clientes y la planta de Entre Ríos a que se hace mención en la encuesta a los compradores, la que sirvió de base para sustentar la posición de la Comisión Arbitral, constituyen meros pedidos, como lo demuestra el hecho que la empresa despacha los productos con remitos a su propio nombre, lo cual ratifica que la compraventa no se perfecciona en la jurisdicción productora.

Que en este sentido, el artículo 13 del Convenio Multilateral, establece como requisito para su aplicación, la circunstancia de que los productos sean despachados desde la jurisdicción productora por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de dicha jurisdicción.

Que el hecho de que la planta de frío tenga capacidad para almacenar parte de la producción despachada, obedece a que se halla destinada a recibir los sobrantes diarios que permanecen sin vender, lo cual es un elemento adicional para inferir razonablemente que la compraventa se perfecciona fuera de la jurisdicción productora.

Que se ha producido el pertinente dictamen de Asesoría,

Por ello,

LA COMISION PLENARIA  
(Convenio Multilateral del 18.8.77)  
RESUELVE:

ARTICULO 1º - Revocar la resolución N° 11/94 dictada por la Comisión Arbitral el 14.12.1994.

Marcelo J. Dragunsky

Página 22

*ARTICULO 2º - Rechazar la demanda promovida por Granja Tres Arroyos S.A. contra la resolución determinativa de la Provincia de Entre Ríos, reafirmando que en el caso corresponde aplicar el art. 13 primer párrafo del Convenio Multilateral.*

*ARTICULO 3º - Notificar la presente, con copia, a los fiscos involucrados y a la empresa, haciéndola conocer a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.*

#### **2.3.4.1.6. Caso Bodegas y Viñedos López S.A.**

En este caso la controversia se produce ante la imposibilidad de poder determinar, en el tema de la producción de vinos, la calidad de productor primario (alcanzado por las normas del artículo 13) o industrial (en ese supuesto, tributando por el régimen general del art.2). Al estudiar estos fallos observamos inmediatamente que los fundamentos que sostienen a los mismos son endeble, y que, si en un impuesto de autodeterminación como el que nos ocupa, las empresas deben realizar para encuadrar sus operaciones análisis tan sofisticados como los que han debido efectuarse para emitir estos dos fallos contradictorios, veremos que para determinar un impuesto a priori tan sencillo como el de los Ingresos Brutos, los contribuyentes necesitarán asesores tributarios muy preparados que seguramente estarán fuera del alcance económico de las PYMES, y las que pudieran acceder a esa clase de asesoramiento, evidentemente tampoco estarán seguras acerca de la certidumbre acerca de la determinación de la distribución de la base imponible de este impuesto.

Volviendo al caso comentado, la comisión Arbitral dicta la Resolución 5/98, encuadrando las operaciones de Bodegas y Viñedos López en el régimen general del art. 2, alegando que las uvas no las cultiva la propia bodega, sino que las adquiere.

*RESOLUCION Nº 5/98 (C.A. 30/4/1998)*

*VISTO:*

*El expediente C.M. Nº 165/96, por el que BODEGAS Y VIÑEDOS LOPEZ S.A.I.C. interpone recurso ante la Comisión Arbitral contra la determinación impositiva del fisco de la PROVINCIA DE MENDOZA; y*

*CONSIDERANDO:*

*Que la presentación ha sido interpuesta en tiempo y forma, por lo que procede avocarse a su tratamiento.*

*Que el recurrente objeta la determinación del fisco de la Provincia de Mendoza, que ha encuadrado en las disposiciones del artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, a su actividad de elaboración y venta de vinos de corte, que realiza en Mendoza, comercializándolos en una gran proporción en otras jurisdicciones;*

*Que el recurrente entiende que el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, debe aplicarse cuando se trata de una industria vitivinícola, que traslada su producto fuera de la jurisdicción productora y en su condición de vinos de propia producción;*

*Que el vino resultante de un proceso de corte, no se obtiene como consecuencia de un proceso de elaboración propia (cosecha, molienda, fermentación, etc.) sino por la mezcla de diferentes lotes de vinos ya criados;*

*Que en estos casos, el "cortador" no cultiva ni industrializa ningún fruto, por lo que no reviste la calidad de "propio productor" a que se refiere el artículo 13 del Convenio;*

*Que por otra parte, la jurisdicción de Mendoza sostiene que el artículo 13 diferencia a las industrias vitivinícola y azucarera del resto de las actividades que el mismo comprende;*

*Que la elaboración de vinos de corte es tipificada, bajo las definiciones del Instituto Nacional de Vitivinicultura, como una industria, al mismo tiempo que en el caso bajo examen, es el propio productor de vinos quien realiza el despacho fuera de la jurisdicción productora;*

*Que por consiguiente, sostiene la demandada, como el corte de vinos es un producto de la industria vitivinícola y es despachado por el propio productor para su venta fuera de la jurisdicción, se dan los supuestos del artículo 13, primer párrafo del Convenio Multilateral;*

*Que esta Comisión considera que el artículo 13 ha querido proteger a la jurisdicción productora bajo el supuesto de que los bienes referidos en el mismo se envían a otra jurisdicción sin facturar, de manera que la productora pierde la base imponible correspondiente a la primera venta;*

*Que en el caso bajo examen no se dan esos supuestos, toda vez que la jurisdicción productora ve contemplados sus intereses fiscales al poder imponer los ingresos provenientes de la venta al elaborador de vinos de corte;*

*Que así se ha pronunciado la Comisión Arbitral en el caso "Cía. Envasadora Argentina S.A.I.C.";*

*Que en razón de las consideraciones expuestas, cabe concluir que la comercialización que realiza la Bodega y Viñedos López S.A. de vinos de "corte" debe encuadrarse en las disposiciones del artículo 2° del Convenio Multilateral.*

*Que se ha producido el pertinente dictamen de Asesoría.*

*Por ello:*

**LA COMISIÓN ARBITRAL**  
(Convenio Multilateral del 18.8.77)  
**RESUELVE:**

**ARTICULO 1° - Hacer lugar al recurso interpuesto por BODEGAS Y VIÑEDOS LOPEZ S.A.I.C., conforme a los considerandos de la presente.**

**ARTICULO 2° Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.-**

Posteriormente, la Comisión Plenaria vuelve a revocar la resolución de la Comisión Arbitral de acuerdo a lo expuesto seguidamente:

**RESOLUCION N° 2/ 99 (C.P 25/2/1999)**

**VISTO** el Expediente CM. N° 165/96 en el que la Provincia de Mendoza interpone recurso de apelación contra la resolución N° 5/98 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, dictada como consecuencia de la acción interpuesta ante la misma por Bodegas y Viñedos López S.A.I.C. y

**CONSIDERANDO:**

*Que el citado recurso ha sido interpuesto en tiempo y forma procesales, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 25 del Convenio Multilateral y normas complementarias de la Ordenanza Procesal de la Comisión Plenaria.*

*Que en la cuestión litigiosa sometida a su jurisdicción, la Comisión Arbitral resolvió que la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos debía distribuirse, en el caso de venta de vinos de corte, de acuerdo con lo normado en el artículo 2° del Convenio Multilateral.*

*Que sostuvo tal criterio en el entendimiento .... "que el artículo 13 ha querido proteger a la jurisdicción productora bajo el supuesto de que los bienes referidos en el mismo se envían a otra jurisdicción sin facturar, de manera que la productora pierde la base imponible correspondiente a la primera venta" por lo que .... "en el caso bajo examen no se dan esos supuestos, toda vez que la jurisdicción productora ve contemplados sus intereses fiscales al poder imponer los ingresos provenientes de la venta al elaborador de vinos de corte".*

*Que la Provincia de Mendoza, en su apelación, sostiene que el artículo 13, primer párrafo, se refiere genéricamente a la industria vitivinícola que comprende elaboración de vinos bajo distintas alternativas, tal como la realizada con uvas propias o de terceros, como asimismo el corte y mezcla de vinos comprados a terceros.*

*Que en el mismo orden de ideas la elaboración de vinos de corte ha sido tipificada por el Instituto Nacional de Vitivinicultura como actividad industrial.*

*Que al mismo tiempo, en el caso bajo examen, es el propio productor de vinos quien realiza el despacho fuera de la jurisdicción productora.*

*Que la interpretación del concepto de "propio productor" a que alude el artículo 13, primer párrafo, en el caso de las industrias vitivinícola y azucarera, lleva a concluir que propio productor es la persona física o jurídica que despacha el producto resultante de los respectivos procesos de industrialización sin facturar y para su venta fuera de la jurisdicción de origen.*

*Que resulta inevitable interpretar que reviste el carácter de propio productor tanto el productor de los bienes naturales, en el caso de productos en bruto, como las referidas industrias, respecto de sus bienes elaborados o semielaborados.*

*Que por consiguiente, a juicio de la Provincia de Mendoza se dan en el caso los presupuestos que habilitan la aplicación del artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral;*

*Que corrido traslado al contribuyente, éste entiende que el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, debe aplicarse sólo en el caso de una industria vitivinícola que traslada vinos de propia producción para su venta fuera de la jurisdicción productora.*

*Que el vino resultante de un proceso de corte, no se obtiene como consecuencia de un proceso de elaboración propia (cosecha, molienda, fermentación, etc.) sino por la mezcla de diferentes lotes de vinos ya criados, por lo que el "cortador", al no cultivar ni industrializar ningún fruto, no reviste la calidad de "propio productor" a que se refiere el artículo 13, primer párrafo, del Convenio.*

*Que en función de los elementos de juicio acumulados, se considera que el encuadramiento correcto de las actividades de la firma recurrente dentro del Convenio Multilateral depende, en forma inexcusable, de precisar el exacto significado de la expresión "propio productor", contenida en el primer párrafo del artículo 13 de aquél.*

*Que al respecto, luego de analizar los distintos argumentos, cabe concluir que el primer párrafo del artículo 13 del Convenio, al mencionar al "propio productor", se refiere no sólo al que obtiene los productos primarios, sino también al que los elabora total o parcialmente, sin efectuar ninguna distinción en cuanto a que la materia prima empleada sea de propia producción o de terceros, con el único requisito de que los mismos provengan de la "jurisdicción de origen".*

*Que en autos se ha producido el dictamen de Asesoría.*

*Por ello:*

**LA COMISION PLENARIA**  
*(Convenio Multilateral del 18.08.77)*  
**RESUELVE:**

**ARTICULO 1°** - Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Provincia de Mendoza, conforme los términos expuestos en los considerandos de la presente.

**ARTICULO 2°** - Notificar a las partes interesadas con copia de la presente, hacerlo saber a las demás jurisdicciones y archivar las actuaciones.-

#### **2.3.4.1.7. Caso Frigorífico Mellino S.A.**

Es interesante el caso de Frigorífico Mellino S.A. contra la provincia de Chubut. Veamos las Resoluciones de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria acerca de esta controversia. Como sabemos, el Régimen Especial del artículo 13 del Convenio Multilateral abarca las actividades primarias. Lo que acá está en discusión ya no es la atribución del ingreso, o si las mercaderías están vendidas o no antes de su despacho fuera de la jurisdicción productora, sino cuales son por definición las actividades primarias. Este litigio no hace más que agregar más temas a la gran cantidad de "agujeros negros" que tiene el Convenio Multilateral, reforzando la sensación de precariedad e inseguridad acerca de cada determinación impositiva que hacen los contribuyentes.

RESOLUCION (CA 27/6/1991)

VISTO el Expediente N° 36/90 en el que Frigorífico Mellino S.A., con domicilio legal en la Capital Federal y domicilio fiscal en Mar del Plata, Buenos Aires, impugna la resolución determinativa practicada por la Dirección General de Rentas del Chubut, y

CONSIDERANDO:

Que la demanda ha sido deducida en tiempo y forma, estando configurado el caso concreto previsto por el artículo 24, inciso a) del Convenio Multilateral.

Que ella no ha sido respondida por la Provincia del Chubut no obstante estar debidamente notificada, habiendo vencido el plazo para hacerlo, así como el otorgado a sus efectos a la Municipalidad de Buenos Aires y a la Provincia de Buenos Aires.

Que la Provincia del Chubut pretende que la actora, dedicada a la pesca en escala en el litoral marítimo desde puertos de Buenos Aires y Chubut para vender en el mercado interno y exportar los productos procesados en sus plantas, debía aplicar el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral por ser la pesca un fruto del país.

Que esta Comisión Arbitral no comparte dicho encuadre, considerando que la expresión frutos del país ha sido utilizada en su acepción tradicional, referida a las lanas sucias o lavadas, cueros secos y salados, plumas sucias y limpias, cerdas sucias o lavadas, astas, machos de astas, sebos derretidos o frisados, etc., pero no a la pesca, a la que siempre se la considera fruto del mar, pero nunca "fruto del país", en el contexto del artículo 13 1er. párrafo del Convenio Multilateral.

Que principios elementales de hermenéutica, que comienzan con el sentido normal y generalmente aceptado de las expresiones utilizadas por el legislador, así lo imponen.

Que numerosos ordenamientos han ratificado esa inteligencia del concepto de frutos del país, entre ellas la ley 12.143 de Impuesto a las Ventas, modificada por la ley 14.393, que sustituyó dicha expresión por la enunciación taxativa de los productos que la integran, tal como lo ha reconocido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 234:456. 544 y 617, y 237:630.

Que dicho concepto ya se encontraba explicitado en nuestra legislación nacional al tiempo de sancionarse el Convenio Multilateral, por lo que no cabe atribuirle al legislador de éste ignorancia o desconocimiento de aquélla al redactarlo. Inteligencia que, por otra parte, nunca fuera puesta en tela de juicio desde que rige el referido Convenio, como surge del examen de las controversias que han llegado a conocimiento de esta Comisión.

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por el señor asesor jurídico.

LA COMISION ARBITRAL  
(Convenio multilateral del 18.8.77)  
RESUELVE:

ARTICULO 1°- Hacer lugar a la demanda deducida por Frigorífico Mellino S.A., declarando en consecuencia que debe liquidar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las jurisdicciones en las que ejerce actividad de pesca y venta de sus productos, con aplicación del régimen general del Convenio Multilateral, y no del artículo 13 1er. párrafo como lo ha pretendido la Provincia del Chubut.

ARTICULO 2°- Notificarlo con copia de la presente a la actora, a las provincias del Chubut y de Buenos Aires, y a la Municipalidad de Buenos Aires.

ARTICULO 3°- Cumplido, archívese.

RESOLUCION (CP 1/10/91)

VISTO el Expediente 36/90 "Frigorífico Mellino S.A. contra Provincia del Chubut " y el recurso de apelación interpuesto por la provincia citada contra la Resolución de la Comisión Arbitral de fecha 4 de julio de 1991, y

CONSIDERANDO:

*Que el recurso debe ser considerado, al haber sido deducido en tiempo y forma debidos;*

*Que la Resolución apelada decidió que por tener su domicilio legal en la Capital Federal, su domicilio fiscal y el establecimiento principal en la Provincia de Buenos Aires, y realizar pesca de altura en el litoral marítimo desde los puertos en esta provincia y en Chubut, comercializando sus productos en la mayoría de las jurisdicciones y explotándola en parte, Frigorífico Mellino S.A. debe liquidar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos con aplicación del régimen general del Convenio Multilateral;*

*Que así también, dicha resolución excluyó la aplicación del artículo 13 primer párrafo del Convenio Multilateral, por no estar de acuerdo con la pretensión de la Provincia del Chubut de que la actividad descripta esté comprendida por la expresión frutos del país asentada en la referida norma especial;*

*Que analizados los argumentos que desarrolla el recurso, la Comisión Plenaria encuentra procedente hacer lugar al mismo y declarar aplicable el régimen especial pretendido por la provincia;*

*Que el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, tuvo siempre el propósito de amparar a las jurisdicciones productoras de resultados de actividades denominadas primarias, asegurándoles una porción fija y significativa de la tributación resultante, cuando tal producción primaria es extraída para su venta fuera de la misma, cumpliéndose o no procesos posteriores de elaboración;*

*Que tal es el proceso que de hecho se cumple en el caso de autos, acerca de lo cual no existe controversia entre las partes;*

*Que la enunciación contenida en la norma en análisis, excluidas las industrias vitivinícola y azucarera que solo lo hace de manera indirecta, exteriorizan una clara alusión a la producción primaria, dentro de la cual está contenida la pesca;*

*Que sin perjuicio de no haber ésta merecido una mención expresa, debe entenderse que está comprendida en la expresión frutos del país, cuya inteligencia no debe extraerse de legislaciones extrañas a la materia que el Convenio regula, ni mantenerse incólume en el tiempo, desconociendo la importancia que ha ido adquiriendo como parte significativa de la riqueza local de numerosas provincias Argentinas.*

*Por ello, y habiendo dictaminado la asesoría jurídica,*

**LA COMISION PLENARIA**  
*( Convenio Multilateral del 18.8.77 )*  
**RESUELVE:**

**ARTICULO 1º.-** *Hacer lugar al recurso interpuesto por la provincia del Chubut, y en su mérito revocar la Resolución dictada por la Comisión Arbitral con fecha 4 de julio de 1991.*

**ARTICULO 2º.-** *Que en el caso concreto sometido a decisión es de aplicación el artículo 13 primer párrafo del Convenio Multilateral.*

**ARTICULO 3º.-** *Notificar la presente a las partes intervinientes con copia de la misma, y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas. Fecho, archívese.*

En este caso la Comisión Plenaria va más allá que el mero análisis del conflicto puntual e interpreta con un alcance amplio el art. 13 del Convenio, expresando que el mismo tuvo el propósito de amparar a las jurisdicciones productoras, espíritu que ha orientado todas las resoluciones que hemos visto. Como el mismo no es compartido en absoluto por la Comisión Arbitral, el contribuyente termina quedando de rehén del sistema, e inevitablemente lo que genera es aún mas confusión sobre la aplicación de las normas de este Convenio.

## **2.3.5. SÍNTESIS DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS DEL CONVENIO MULTILATERAL**

### **a) No Fomenta las Inversiones**

Las decisiones de inversión que realizan los agentes económicos en la mayoría de los casos dependen de la rentabilidad esperada de la misma. Una de las formas de calcularla es la siguiente:

Se parte de la tasa libre de riesgo (generalmente la que corresponde a los bonos del tesoro de los Estados Unidos), para sumarle la tasa de riesgo del sector en que se realizará la inversión y la tasa de riesgo país donde se localizará.

No es difícil suponer, que una vez realizados los análisis, los inversores aceptarán alternativas que por ejemplo obtengan un 8% de rentabilidad anual en un país con reglas de juego estables, y que para invertir en Argentina, aplicando este esquema de análisis, no acepten en invertir en proyectos que no devuelvan una rentabilidad inferior al 20%, motivado entre otras causas, por la existencia de inseguridad jurídica, la que eleva la tasa de riesgo esperada.

Queda claro que, por la diferencia entre las condiciones imperantes entre ese primer país y la Argentina, el nuestro se perdería (dentro del ejemplo), todas aquellas inversiones en proyectos que generen utilidades ubicadas en la franja del 8 al 20 %.

### **b) Asimetría en la obtención de la Información**

Joseph Stiglitz (\*) señaló, dentro de las fallas más importantes de mercado, que el acceso a la obtención de la información disponible en el mismo no está al alcance de todos los actores, por lo que afecta directamente el funcionamiento de un mercado de competencia perfecta. Este mismo concepto lo podemos aplicar al análisis de las normas del Convenio Multilateral.

En el primer párrafo del artículo 13 del mismo, que hemos analizado extensamente en este trabajo, indica que la base imponible que debe atribuirse a la jurisdicción productora de bienes primarios es el equivalente al precio mayorista, oficial o corriente en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta." Nótese que la aplicación del 85% del precio de venta es subsidiaria, siendo primero obligatorio determinar el precio mayorista en la plaza y fecha del lugar de expedición. Como no se aclaran cuando se considera "obtención dificultosa" de los datos, pensemos que conseguir el precio de plaza del lugar de la operación para todas sus ventas tendrá para las Pymes, una dificultad notoriamente superior que la que tenga para las empresas con estructuras administrativas superiores.

### **c) Asimetría en el Acceso a Asesoramiento Profesional Idóneo**

En la consideración general, siempre ha sobrevolado el concepto de que, por más democrático que sea un estado, la justicia no es igual para todos sus habitantes, ya que aquella franja poblacional que posee mayores recursos, podrá defenderse y afrontar los problemas con mayor posibilidad de sortearlos que los más pobres, ya que tienen acceso a los mejores abogados.

En nuestro caso podemos hacer extensivo el mismo análisis.

Los principales problemas de este Convenio, como por ejemplo determinar el encuadre de una operación en el Régimen General de distribución o en alguno de los Regímenes Especiales, cuándo un ingreso debe ser atribuido a una u otra jurisdicción, entre otros, son problemáticas que van a encontrarse en todas las organizaciones, sin importar el tamaño de las mismas. Por ende ante situaciones

(\*) Stiglitz, Joseph (2000) – "La Economía del Sector Público" – Antoni Bosch Editor – Barcelona

complejas similares, las empresas más grandes correrán con ventaja en la obtención del asesoramiento más idóneo en la materia.

#### **d) Desventaja del Estudio Profesional pequeño ante los Sistemas Tributarios engorrosos**

En la medida que permanezcan este tipo de sistemas, los Estudios Profesionales pequeños y medianos que son los asesores que a los que pueden acceder la mayoría de las Pymes tendrán severos problemas en poder subsistir y otorgar un servicio de mínima calidad a sus clientes. Estos Estudios Profesionales se caracterizan por estar integrados por poca cantidad de personas, pero sus integrantes deben actualizarse y estudiar todas las novedades inherentes a la profesión al igual que los Estudios más grandes, que por su tamaño pueden asignar su personal a ramas específicas, gozando de esa manera de la posibilidad de la especialización y la división del trabajo. Y aún suponiendo que en un esfuerzo sobrehumano el profesional del estudio pequeño pueda llegar a atender eficientemente todos los tópicos y problemas de su estudio y además ser un experto y correcto analista de las normas del Convenio, ello no lo librará de tener problemas con el Convenio, y que un fisco u otro le reclamen que el impuesto ha sido incorrectamente distribuido. Cuando tal situación se produzca, cual será la conclusión a que llegará el empresario. Es evidente que no tiene por que saber y entender los problemas del Convenio Multilateral, y será difícil explicarle que la actuación profesional fue la mejor, pero que los reclamos que ahora tiene en puerta surgen de la inseguridad jurídica sobreviviente de normas como la que nos ocupa. No nos será difícil imaginar que el primer pensamiento que tendrá es: "Mi contador es un inútil", y que se ocupe de cambiar su asesor profesional.

#### **e) Las Empresas especialmente las Pymes rehuyen los litigios con el Fisco, aún con argumentos sólidos a su favor**

Esta problemática necesariamente deriva en una gran cuota de injusticia, ya que empuja a muchos contribuyentes en muchos casos a duplicar sus erogaciones impositivas, generando un sistema regresivo, trabas al desarrollo económico, problemas de competitividad de las empresas y aumento de la desocupación, entre otros males.

En este apartado, analizaremos algunos casos que han tenido que enfrentar Pymes en relación a problemas con la aplicación de las normas del Convenio Multilateral:

##### **1) Empresa AA:**

La misma se dedica a la producción agropecuaria. Tiene su establecimiento rural en la provincia de La Pampa. Realiza sus operaciones a través de un corredor de cereales domiciliado en Capital Federal. Sus compradores son empresas de gran tamaño que se dedican a exportar los granos, y tienen sus oficinas administrativas en Capital Federal. El contrato de compra-venta de los granos se firma en la Bolsa de Cereales de la ciudad de Buenos Aires y luego los mismos se entregan en el puerto de Bahía Blanca para ser exportados. Los exportadores le retienen el 100 % del impuesto correspondiente a la jurisdicción vendedora considerando que la misma es la provincia de Buenos Aires, ya que la mercadería se entrega en Bahía Blanca. La empresa AA entiende que la jurisdicción en que se realiza la venta es la Ciudad de Buenos Aires, ya que es el lugar donde se concerta la operación, donde el comprador y el corredor tienen su domicilio, y es en donde se perfecciona el contrato de compraventa. Esta empresa entiende que no debe atribuir la porción del ingreso que excede al que corresponde a la jurisdicción productora a la Provincia de Buenos Aires, ya que en la misma solo se procede a depositar la mercadería en el puerto para ser exportada, por lo que ni siquiera se produce la utilización económica de los bienes en dicho territorio. Planteado así el caso, resulta que la empresa AA

paga la mayor parte de su impuesto a los ingresos brutos en La Pampa (precio mayorista en plaza o el 85 % del precio de venta), pero por sobre la base imponible restante, AA determina y deposita el impuesto a los ingresos brutos en Capital Federal, mientras que sufre una retención en la Provincia de Buenos Aires. Esta situación le genera a AA permanentes saldos a favor en la Provincia de Buenos Aires, por lo que debería solicitar al fisco de esa Provincia un certificado de no retención del impuesto a los ingresos brutos o bien la devolución del mismo. La empresa AA, consciente de las dificultades de embarcarse en una discusión sobre la procedencia o no de asignar los ingresos a Capital Federal en lugar de la Provincia de Buenos Aires, desistió de hacer dichos reclamos y optó por determinar el gravamen como consideraba correcto hacerlo y pagar vía retención el impuesto también en Provincia de Buenos Aires, por lo que duplicó el pago correspondiente a la jurisdicción vendedora.

## **2) Empresa BB:**

Esta es una compañía intermediaria en la comercialización de bienes y se encuentra radicada en la Ciudad de Buenos Aires. Cobra sus comisiones por las operaciones que realizan vendedores de una provincia que entregan bienes a clientes establecidos por lo general en otra. Para saber como debe la empresa BB pagar el impuesto a los Ingresos Brutos dentro del Convenio Multilateral, debemos analizar el artículo 11, que es el que contempla la actividad de la intermediación, e indica que *“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, la jurisdicción donde están radicados los bienes podrá gravar el 80 % de los ingresos brutos originados por estas operaciones y la otra, el 20 % restante.”* Por lo que, la empresa corredora debe determinar su base imponible de esta forma: El 20 % de sus comisiones le corresponde a la Ciudad de Buenos Aires, por ser la jurisdicción en donde tienen su oficina central. Y el 80 % lo deben asignar al lugar donde están radicados los bienes en el momento que el corredor interviene en la negociación. En casi todos los casos esos bienes estarán físicamente en el domicilio del vendedor. Si bien el concepto parece muy claro, la empresa corredora BB se le presenta un caso en que intermedia entre un vendedor que tiene sus mercaderías en la Provincia de Mendoza y las vende a través del corredor BB a una empresa multinacional que está en Santa Fe. La empresa BB determina su impuesto a los ingresos brutos asignando el 20% de su comisión como Base imponible a la Ciudad de Buenos Aires, y el 80 % a la Provincia de Mendoza, lugar donde están situados los bienes objeto de la operación. Sin embargo, la empresa multinacional le retuvo en concepto de ingresos brutos en la Provincia de Santa Fe, lugar de entrega de la mercadería y no lo hizo en Mendoza, tal como lo indica claramente el artículo 11 del Convenio Multilateral. Ante esta disyuntiva, y tal como lo vimos en el punto anterior, a la empresa BB se le generan saldos a favor permanentes en la Provincia de Santa Fe, teniendo las mismas posibilidades que ejemplificamos en el punto anterior: Pedir un certificado de no retención o bien la devolución del saldo a favor al fisco de la Provincia de Santa Fe. Al igual que lo hizo la empresa AA y para evitar posibles inspecciones y ante el temor de generar peores problemas derivados de las confusas normas de este Convenio, BB optó por no hacer nada y pagar en exceso el impuesto.

## **3) Empresa CC:**

La misma está establecida en la Provincia de Córdoba. Es un comercio mayorista que vende y distribuye materiales de construcción. La mayor parte de sus operaciones las realiza en la propia Provincia de Córdoba, pero también vende en Capital Federal y algunas provincias vecinas. Ante el temor de incorporarse como

contribuyente del Convenio Multilateral por lo confuso de sus normas, esta empresa CC prefiere no contabilizar gastos realizados en otras provincias y hacer figurar que las ventas que realiza se efectúan solo en Córdoba, y pagar el impuesto a los ingresos brutos únicamente en ese territorio. Por supuesto que el no contabilizar determinados gastos hace que deba incrementar el pago del impuesto a las ganancias en un 35 % del monto de dichos gastos, entre otros problemas e irregularidades. Si bien podremos coincidir en señalar que esta decisión es cuanto menos imprudente, desaconsejable y errónea desde todo punto de vista, el caso sirve para ejemplificar el rechazo que genera en muchos contribuyentes el Convenio Multilateral.

#### **4) El Protocolo adicional del Convenio Multilateral y la solución que no es tal: Empresa DD:**

Toda esta situación inequitativa reflejada en la indefensión del contribuyente ante las distintas interpretaciones por parte de los fiscos de las normas del Convenio Multilateral, que terminan produciendo la redistribución de la misma base imponible entre los mismos, se intentó remediar mediante la aprobación del llamado "Protocolo Adicional del Convenio Multilateral". A través de este instrumento se regla el procedimiento que deberán seguir los fiscos locales para resolver los conflictos que puedan presentarse entre ellos en la interpretación de las normas del convenio con relación a la situación fiscal de un contribuyente. Una vez iniciado este procedimiento, nos encontraremos con dos posibilidades: Que el resto de los fiscos involucrados expresen conformidad o disconformidad con el ajuste aplicado por el fisco iniciador. En caso de disconformidad se inicia un trámite largo y engorroso, debiendo llevarse la cuestión a la Comisión Arbitral, y luego de ser necesario, ante la Comisión Plenaria. Una vez aceptada la determinación por los fiscos o habiéndose producido la decisión final de la Comisión Arbitral o de la Comisión Plenaria, según corresponda, las jurisdicciones acreedoras procederán a la liquidación del gravamen del contribuyente en función de las diferencias de base imponible establecidas. Posteriormente, el contribuyente tiene diez días hábiles, luego de ser notificado para repetir el impuesto en aquellas jurisdicciones en las que se procedió a la liquidación del mismo por asignación en exceso de base imponible. Los fiscos extenderán documentos de crédito a favor de los contribuyentes y de los fiscos acreedores. Ahora, si el contribuyente no promoviera la acción de repetición en el plazo previsto de diez días, deberá satisfacer su deuda al fisco acreedor dentro de los cinco días hábiles siguientes al vencimiento del plazo fijado de 10 días. En tal caso, su derecho a gestionar la repetición ante las jurisdicciones en que correspondiera, quedará sujeto a las normas locales respectivas.

Ahora bien, analizando este protocolo, veremos si es verdadera solución para los problemas que plantea este trabajo.

A-Una Pyme que paga el impuesto a los ingresos brutos según su leal saber y entender, se verá sujeta a un procedimiento engorroso y poco conocido ante un litigio de esta naturaleza, y además, correrá el riesgo de que se le pasen los estrictos plazos de realización de las acciones de repetición de los tributos, y que dará francamente en una situación desfavorable. Seguramente deberá buscar asesoramiento profesional adicional, incrementar sus costos ya que para abordar la "solución" que ofrece el protocolo adicional del Convenio Multilateral, no tendrá respuestas con la estructura que habitualmente cuenta.

B-Cuando mencionamos las falencias del Convenio Multilateral, una de ellas mencionaba que este tipo de normas desincentivaba las inversiones. Yo creo firmemente que soluciones como las aportadas por el protocolo no disiparán la renuencia de los empresarios para invertir. Me pregunto si alguien se siente tranquilo en este país como acreedor del estado nacional o provincial. Si a través de una ley le pide que no se preocupe si una norma es confusa, ya que en ese caso lo

que tenga que pagar de más a un fisco el otro se lo devolverá inmediatamente, ¿el contribuyente se quedará tranquilo y confiado y desaparecerán sus dudas y reticencias a invertir? Para contestar esa pregunta, me remito a la ley 25.466 de intangibilidad de los depósitos. A continuación transcribo una parte de la misma, que resultará sumamente ilustrativa para el tópico que estamos abordando.

*ART 1 “ Todos los depósitos ya sean en pesos, o en moneda extranjera, a plazo fijo y a la vista, captados por las entidades financieras autorizadas para funcionar por el Banco Central de la República Argentina”.....”Dichos depósitos son considerados intangibles”.*

*ART 2 “La intangibilidad establecida en el artículo 1 consiste en: El Estado nacional en ningún caso, podrá alterar las condiciones pactadas entre el/los depositantes y la entidad financiera, esto significa la prohibición de canjearlos por títulos de la deuda pública nacional, y otro activo del Estado nacional, ni prorrogar el pago de los mismos, ni alterar las tasas pactadas, ni la moneda de origen, ni reestructurar los vencimientos, los que operarán en las fechas establecidas entre las partes.*

*ART. 3-“La presente ley es de orden público, los derechos derivados para los depositantes y las entidades depositarias de las operaciones comprendidas en el artículo 1 de esta ley, serán considerados derechos adquiridos y protegidos por el artículo 17 de la Constitución Nacional.”*

Esta ley fue promulgada el 24 de septiembre de 2.001. Poco más de tres meses después, la misma fue derogada por ley N° 25.561 publicada en el Boletín Oficial el 7/1/2002.

Creo que el interrogante planteado queda respondido por si solo.

En sintonía con lo expresado en estos párrafos, tomamos el caso de la empresa DD, la cual estuvo involucrada en una controversia de este tenor. Si bien la empresa tiene una solidez económica y financiera muy buena, que requirió el asesoramiento de profesionales especializados en el tema, finalmente desistió de seguir con su reclamo, no utilizó el Protocolo Adicional del Convenio Multilateral y terminó pagando el impuesto dos veces.

### **3 – EL RECLAMO Y LA PROPUESTA**

Es válido y legítimo plantear los temores de todos aquellos contribuyentes que cumplen sus obligaciones, que nunca van a estar tranquilos cuando pagan este impuesto, ya que, como vimos, en numerosas ocasiones estarán expuestos al reclamo del fisco provincial que se sienta perjudicado.

Como se dijo al comienzo, se hace absolutamente necesario fomentar las inversiones para sostener a través del tiempo el crecimiento económico que necesita Argentina para terminar de salir de la peor crisis de su historia.

Para ello, además de las inversiones que puedan hacer grandes corporaciones, son aún más necesarias las de las empresas que por definición son las grandes generadoras de empleo: Las PYMES. Por su particular estructura, estas no disponen de recursos, tanto materiales como humanos para invertir en complejas discusiones con los fiscos y en presentar apelaciones ante los Organismos de Aplicación de las normas de este Convenio, ya que deben aplicar la totalidad de los mismos a su actividad económica. Asimismo, las grandes empresas que si pueden poseer recursos y estructura que les permita enfrentar estas situaciones, no les resulta tentador realizar

inversiones cuando no existen normas claras y cierta seguridad jurídica, sobre todo en materia fiscal.

En esta dirección también se ha manifestado el Presidente de la Federación Rusa, Vladimir Putin. En declaraciones difundidas por la agencia Associated Press publicadas en el Diario La Nación de Buenos Aires del 26 de abril de 2005, el mandatario destinó gran parte de su discurso de esos días a ocuparse de atraer a los inversores extranjeros. Refiriéndose a los funcionarios fiscales de su país, aseguró que *"los inspectores tributarios no tienen el derecho de aterrorizar a las empresas"*, y expresó que *"Rusia necesita inversiones extranjeras, pero agregó que ese dinero sólo va a los países donde las reglas del juego son claras"*.

Por todo esto, creo que el Convenio Multilateral, así como lo conocemos hoy, en que se le carga al contribuyente la tarea de determinar como distribuir sus ingresos por ventas (la base imponible) entre las distintas provincias en las que desarrolla su actividad, debe ser eliminado.

¿Qué método podría reemplazarlo?

Pienso que el que explico a continuación, merecería al menos un análisis profundo para considerar su implementación.

Ya que existen datos que permiten determinar el producto bruto que genera cada provincia, y dentro de las mismas cuales son las actividades económicas desarrolladas, deberían ser los propios estados provinciales los que, reunidos a través de un organismo técnico formado por representantes de todas las jurisdicciones, determinen como repartir el impuesto a los ingresos brutos recaudado en todo el país, limitándose los contribuyentes a determinar el impuesto en función a una alícuota por actividad que por ejemplo sea determinada por la jurisdicción de la sede principal de sus negocios. Por lo tanto los contribuyentes solo pagarían el impuesto a los ingresos brutos a una comisión técnica interprovincial y ésta, en función de la evaluación de los datos acerca del producto bruto de cada jurisdicción y de otros parámetros que consideren oportunos, procederá a distribuirlo entre las mismas. De esta forma, solo debe ingresar el impuesto a los ingresos brutos en un único pago, y luego despreocuparse de su distribución.

Es importante respetar las potestades tributarias de cada provincia, por lo que es imprescindible que se mantengan las exenciones vigentes en cada una de las provincias. Por ejemplo Córdoba y Santa Fe, eximen del impuesto a los ingresos brutos a los productores primarios que estén radicados en esas jurisdicciones, no así las ventas de esos productos provenientes de otras provincias, mientras que la Provincia de Buenos Aires no concede eximición alguna. Tomando el caso de que se le asigne el 85 % de base imponible a la jurisdicción productora y el 15 % a las restantes, y que la alícuota del impuesto a las actividades primarias es comúnmente del 1 % independientemente del lugar que se trate, se propone que la Comisión Interprovincial recaude el impuesto a los ingresos brutos sobre las actividades primarias con diferentes alícuotas según sea si el productor está radicado en una provincia que exima dichas actividades o no. Por ejemplo si el establecimiento se encuentra en Córdoba o Santa Fe, el impuesto a los ingresos brutos que deberá pagar el productor será del 0.15 %, mientras que si se encuentra en la provincia de Buenos Aires, el impuesto a ingresar a la Comisión interprovincial será del 1%.

Este caso debe ejemplificar el criterio que debe tomarse, a fin de que la simplificación del Convenio Multilateral no genere menoscabo en la potestad tributaria de los distintos fiscos locales, para lo que se deberá tener en cuenta para cada una de las actividades económicas, la radicación del contribuyente, las exenciones vigentes y las alícuotas del impuesto que rigen en cada provincia.

En resumen: el contribuyente hace un solo pago y las jurisdicciones mismas determinan como lo distribuyen, relevando de esa responsabilidad a quienes

tienen que ocupar su tiempo y esfuerzo en generar producción y empleo y no distraer sus recursos a desentrañar leyes complejas e incompletas y pelear con los fiscos provinciales.

De tal forma, desaparece la obligación de los contribuyentes de distribuir la base imponible entre las distintas provincias, otorgando una mayor cuota de confianza y seguridad jurídica a la relación entre el fisco y los privados, desactivando una gran cantidad de situaciones conflictivas y ahorrando costos innecesarios a las empresas, pudiendo volcar los mismos a la actividad productiva.

Por su parte, los esfuerzos de los fiscos provinciales deberán limitarse a perseguir y sancionar solamente a los evasores y no a quienes pagan sus impuestos de buena fe y se ven perjudicados por la existencia de normas y jurisprudencia del tenor de la que hemos analizado.

#### **4 – CONCLUSIONES**

Podemos concluir que como objetivo de política de estado en materia económico es necesario plantear un esquema verdaderamente sencillo, simple y ágil para el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, todo lo cual implica establecer entonces las menores cargas administrativas posibles hacia los mismos, una mínima y ágil burocracia (sólo la indispensable), y un fácil acceso al sistema de pagos de contribuciones o de devolución de las mismas.

En esta parte, ya resulta necesario que dentro de la relación jurídico tributaria, el fisco o sujeto activo empiece a ver al contribuyente como un cliente al que hay que atender, facilitándole los caminos para el pago final de sus contribuciones y el cumplimiento de sus demás obligaciones fiscales. En los tiempos modernos no se justifica ya la desconfianza mutua y permanente que se da entre las partes de la relación jurídica tributaria, entre fisco y contribuyente; por lo mismo no debe verse al contribuyente como un evasor en potencia, porque si a veces incurre en fallas, éstas muchas veces son producto de la constante obstaculización por parte de la autoridad administrativa, de la excesiva tramitología o de la enorme complejidad de las disposiciones fiscales.

Muchos ciudadanos tienen todo el interés y deseos de cumplir, fiel y oportunamente, con sus obligaciones fiscales, pero lo único que requieren es que se les allane el camino para hacerlo. De igual manera la simplificación debe abarcar el marco legislativo, debiendo estar redactado, en lo posible, en términos llanos y comprensibles para el grueso de la población, alejado de tecnicismos, fórmulas y procedimientos demasiado complicados.

En cuanto a la fijación de las fuentes de imposición que correspondan a los estados, debe procurarse que sean fuentes de riqueza que no provoquen una doble o múltiple concurrencia de entidades federativas para gravar una misma fuente impositiva, ya que ello sólo hace complicado cualquier sistema tributario y ocasiona graves problemas al contribuyente, dejándolo a veces en verdadero estado de indefensión.

Debemos pensar positivamente y pugnar porque nuestro sistema tributario realmente cumpla con los objetivos mencionados, pero sobre todo que contribuya al desarrollo de los negocios en lugar de obstaculizarlos y así propicie el crecimiento de la economía y por ende apoye la generación de empleos y la redistribución del ingreso a favor de la población menos afortunada en materia económica. Al respecto, decía el filósofo Voltaire: “El comercio ha enriquecido a los ciudadanos de Inglaterra y ha contribuido a desarrollar su libertad, y esta libertad, a su vez, ha extendido el comercio, que ha sido origen de la grandeza del Estado...”

Efectivamente, el sistema tributario tiene un importante impacto en el desarrollo de las actividades productivas y por ende en el de la economía, ya sea en forma positiva, propiciando crecimiento o bien en forma negativa entorpeciendo su desarrollo.

Para finalizar...¿Cuántas veces hemos escuchado que los argentinos somos personas que para cada solución tenemos un problema ?

¿Alguna vez haremos algo para cambiar eso ?

## **5 – BIBLIOGRAFIA Y FUENTES DOCUMENTALES**

### **LIBROS**

Bullit Goñi, Enrique. "Convenio Multilateral – Distribución Jurisdiccional del Impuesto a los Ingresos Brutos. (Provincias y Capital Federal) Ediciones Depalma – Buenos Aires, 1.992.

Casas, José Osvaldo. "Seguridad Jurídica, Legalidad y Legitimidad en la imposición tributaria" Trabajo presentado al I Congreso Internacional de Direito Tributário – Instituto Brasileiro de Estudos Tributarios –IBET. Vitoria, 12-15 de agosto de 1.998.

Dalmasio, Raúl Adalberto y otros. "Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Convenio Multilateral". Primera Edición. Editorial Tesis, Buenos Aires, 1.987.

Kaufman, Gustavo y otros. "La Seguridad Jurídica y el Progreso Económico" Editorial Tesis, Primera edición, Buenos Aires, 1.993.

Van Horne, James C. "Administración Financiera," Décima Edición Pearson Educación, México 1997.

Stiglitz, Joseph: "La economía del Sector Público", 3ra. edición, Barcelona año 2.000. Antoni Bosch Editor.

Vicchi, Juan Carlos y otros. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Instituto de Ciencias Económicas. "Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos. Análisis y propuestas" Abril de 2.004.

### **PERIODICOS**

Diario La Nación, Buenos Aires, edición del 26 de abril de 2.005.

Okulewicz Christian. "Como afecta el Impuesto a los Ingresos Brutos a las distintas actividades privadas". Diario El Cronista, Buenos Aires, Suplemento Fiscal y Provisional, edición del 19 de enero de 2.004.

### **PAGINAS WEB**

Administración Federal de Ingresos Públicos (enero de 2.005) : [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar)

Administración General del Estado Español: (noviembre de 2.004)

[www.administración.es](http://www.administración.es)

Comisión Arbitral del Convenio Multilateral(febrero de 2.004) :

[www.comarb.gov.ar](http://www.comarb.gov.ar)

Confederación Patronal de la República Mexicana (diciembre de 2.004) :

[www.coparmex.com](http://www.coparmex.com)

Di Gresia, Luciano - Universidad Nacional de La Plata – Departamento de Economía. Trabajo de "Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Análisis comparativo de su evolución y perspectivas." Septiembre de 2.003. (diciembre de 2.004).:

[www.depeco.econo.unlp.edu.ar](http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar)

Diario El Mundo, Madrid, España. (18/11/2004) [www.elmundo.es](http://www.elmundo.es)

Instituto Mexicano de Contadores Públicos (diciembre de 2.004): [www.imecp.org.mx](http://www.imecp.org.mx)

Ministerio de Economía y Servicios Públicos (mayo de 2.005). :

[www.infoleg.mecon.gov.ar](http://www.infoleg.mecon.gov.ar)

Servicio de impuestos internos de Chile (enero 2.005).: [www.sii.cl](http://www.sii.cl).

Web jurídica de España (diciembre de 2.004) : [www.noticiasjurídicas.com](http://www.noticiasjurídicas.com)

## **6 – APÉNDICE**

## Dr. Marcelo J. Dragunsky

Contador Público - U.B.A.  
Av Pedro Goyena 849 10\* B  
Capital Federal  
[mdragunsky@fibertel.com.ar](mailto:mdragunsky@fibertel.com.ar)

Sr.  
Presidente de la Nación Argentina  
Dr. Néstor Carlos Kirchner  
S / D

De mi mayor consideración:

Tengo el agrado de dirigirme a Ud. para acercarle la propuesta que presenté ante todos los gobernadores de las provincias de nuestro país. Se trata de un proyecto de modificación al Convenio Multilateral.

Este proyecto busca obtener una mayor seguridad jurídica en materia tributaria, mediante la delegación de la facultad de distribuir la materia imponible entre las distintas provincias, de parte de los contribuyentes hacia los propios estados provinciales.

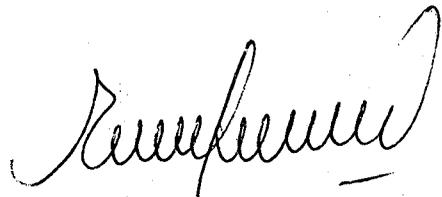
Como Ud. sabe, últimamente se han verificado numerosos pedidos de una mayor seguridad jurídica por parte de los distintos actores de la vida económica nacional.

Entiendo que esta propuesta que le acerco junto a la presente, puede ayudar al logro de ese cometido, y lo que la hace más interesante es que no tiene costo fiscal alguno, ya que no implica ninguna exención ni desgravación impositiva, sino simplemente una modificación en la forma de recaudar el producido del Convenio Multilateral.

Creo firmemente que la implementación de esta propuesta generará una positiva reacción de inversores y demás agentes de la economía, lo que se traducirá en un aumento de las inversiones, que son tan necesarias en estos momentos, motivo por el cual me permito acercarle esta propuesta, para que, en caso de que sea de vuestro interés, y ud. así lo cree necesario, pueda difundirla por los canales que estime convenientes.

Quedo a su entera disposición para cualquier aclaración o ampliación sobre el particular.

Sin más apuro para saludarlo con mi mayor consideración.



Dr. Marcelo J. Dragunsky



Presidencia de la Nación

C/35 adjuntas

03 NOV. 2005

PINTOS EMILIANO

## Dr. Marcelo J. Dragunsky

Contador Público - U.B.A.  
Av Pedro Goyena 849 10° B  
(C 1424 BSI) Capital Federal  
[mdragunsky@fibertel.com.ar](mailto:mdragunsky@fibertel.com.ar)  
Tel: 011-5901-2767

Sr.  
Gobernador de la  
Provincia de Buenos Aires  
Ing. Agr. D. Felipe Carlos Solá  
S / D

De mi mayor consideración:

Tengo el agrado de dirigirme a Ud. para proponerle, junto al resto de los gobernadores de las provincias de nuestro país, un proyecto de modificación al Convenio Multilateral para la determinación del impuesto a los ingresos brutos.

Este proyecto busca obtener una mayor seguridad jurídica en materia tributaria, mediante la delegación de la facultad de distribuir la materia imponible entre las distintas provincias, de parte de los contribuyentes hacia los propios estados provinciales.

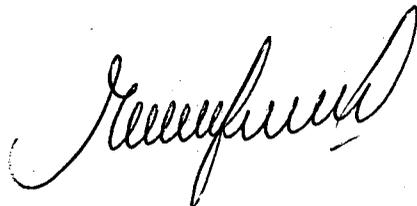
Como Ud. sabe, últimamente se han verificado numerosos pedidos de una mayor seguridad jurídica por parte de los distintos actores de la vida económica nacional.

Entiendo que esta propuesta que le acerco junto a la presente, puede ayudar al logro de ese cometido, y lo que la hace más interesante es que no tiene costo fiscal alguno, ya que no implica ninguna exención ni desgravación impositiva, sino simplemente una modificación en la forma de recaudar el producido del Convenio Multilateral.

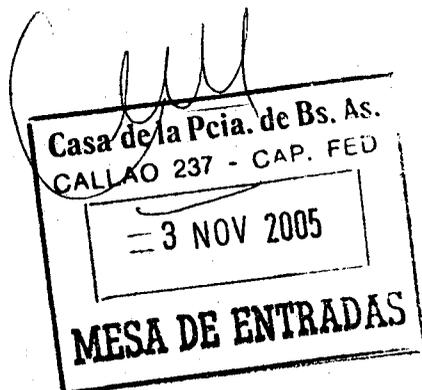
Creo firmemente que la implementación de esta propuesta generará una positiva reacción de inversores y demás agentes de la economía, lo que se traducirá en un aumento de las inversiones, que son tan necesarias en estos momentos.

Quedo a su entera disposición para cualquier aclaración o ampliación sobre el particular.

Sin más provecho para saludarlo con mi mayor consideración.



Dr. Marcelo J. Dragunsky



RECIBO  
SOBRE CERRADO

## Dr. Marcelo J. Dragunsky

Contador Público - U.B.A.  
Av Pedro Goyena 849 10° B  
(C 1424 BSI) Capital Federal  
[mdragunsky@fibertel.com.ar](mailto:mdragunsky@fibertel.com.ar)  
Tel: 011-5901-2767

Sr.  
Gobernador de la  
Provincia del Chubut  
D. Mario Das Neves  
S / D

De mi mayor consideración:

Tengo el agrado de dirigirme a Ud. para proponerle, junto al resto de los gobernadores de las provincias de nuestro país, un proyecto de modificación al Convenio Multilateral para la determinación del impuesto a los ingresos brutos.

Este proyecto busca obtener una mayor seguridad jurídica en materia tributaria, mediante la delegación de la facultad de distribuir la materia imponible entre las distintas provincias, de parte de los contribuyentes hacia los propios estados provinciales.

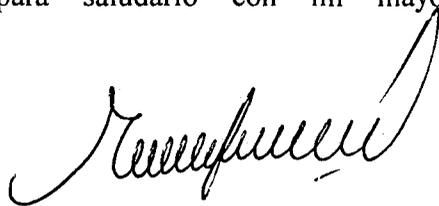
Como Ud. sabe, últimamente se han verificado numerosos pedidos de una mayor seguridad jurídica por parte de los distintos actores de la vida económica nacional.

Entiendo que esta propuesta que le acerco junto a la presente, puede ayudar al logro de ese cometido, y lo que la hace más interesante es que no tiene costo fiscal alguno, ya que no implica ninguna exención ni desgravación impositiva, sino simplemente una modificación en la forma de recaudar el producido del Convenio Multilateral.

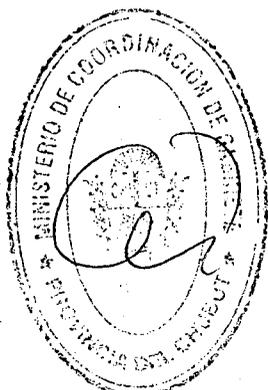
Creo firmemente que la implementación de esta propuesta generará una positiva reacción de inversores y demás agentes de la economía, lo que se traducirá en un aumento de las inversiones, que son tan necesarias en estos momentos.

Quedo a su entera disposición para cualquier aclaración o ampliación sobre el particular.

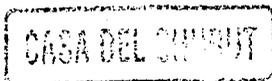
Sin más provecho para saludarlo con mi mayor consideración.



Dr. Marcelo J. Dragunsky



07-11-05



## DETALLE DE LAS DISTINTAS PRESENTACIONES DE ESTA PROPUESTA

Provincia de Misiones:	2-11-2005.
Provincia de Entre Ríos:	2-11-2005.
Provincia de Salta:	2-11-2005.
Provincia de Tierra del Fuego:	2-11-2005.
Provincia de Neuquén:	2-11-2005.
Provincia de San Luis:	2-11-2005.
Provincia de Catamarca:	3-11-2005.
Provincia de la Rioja:	3-11-2005.
Provincia de Río Negro:	3-11-2005.
Provincia de Mendoza:	3-11-2005.
Provincia de Córdoba:	3-11-2005.
Provincia del Chaco:	3-11-2005.
Provincia de Buenos Aires:	3-11-2005.
Provincia de Santa Fe:	3-11-2005.
Ministerio de Economía de la Nación:	3-11-2005.
Presidente de la Nación:	3-11-2005.
Provincia de Santiago del Estero:	4-11-2005.
Provincia de Corrientes:	4-11-2005.
Provincia de Santa Cruz:	4-11-2005.
Ciudad Autónoma de Buenos Aires:	4-11-2005.
Provincia de Tucumán:	4-11-2005.
Provincia de la Pampa:	4-11-2005.
Provincia de Formosa:	7-11-2005.
Provincia de San Juan:	7-11-2005.
Provincia de Chubut:	7-11-2005.
Provincia de Jujuy: (carta certificada)	15-11-2005.

Además se ha presentado vía correo electrónico a todos los  
Consejos Profesionales de Ciencias Económicas del país.