

LA ATRIBUCIÓN JURISDICCIONAL DE LOS INGRESOS EN EL CONVENIO MULTILATERAL.

Por Dr. (C.P.N.) Ignacio Sanmartín Sobré

La actividad que desarrolla un contribuyente en más de una jurisdicción, a través de un proceso único y económicamente inseparable, hace que los ingresos brutos que se originen sean atribuidos a todas ellas. Con lo que sus ingresos quedarán sujetos a la potestad tributaria de más de un fisco. Por "jurisdicciones", aquí debemos entender que el término comprende tanto a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, si nos referimos al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, como a los distintos municipios de una provincia, si hacemos alusión a la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene o denominación equivalente.

De los tantos temas conflictivos que surgen del análisis del Convenio Multilateral (en adelante CM), el que resulta de necesaria aplicación cuando se presenta la actividad descripta anteriormente, me abocaré al de la atribución, localización, asignación o imputación de los ingresos a las distintas jurisdicciones. De la lectura del CM no surge con claridad una regla a los fines de dicha localización, y teniendo en cuenta los distintos criterios posibles a considerar, en muchas ocasiones el contribuyente deberá aplicar sus propias interpretaciones.

La problemática principal se presenta en el denominado Régimen General de liquidación, dado que para los diversos regímenes especiales (artículos 6° a 13 del CM) ya se encuentran fijados los porcentajes de distribución de los ingresos entre las jurisdicciones involucradas.

Para la presente colaboración me circunscribiré a lo establecido por el Convenio suscripto en la ciudad de Salta el 18 de agosto de 1977, que es el actualmente vigente. No consideraré, a

pesar de su aprobación aunque no se encuentra en vigencia, el de la ciudad de La Falda (Provincia de Córdoba) del año 1988.

EL RÉGIMEN GENERAL

Es el que se aplica, en función de la actividad desarrollada, cuando no corresponde ninguno de los regímenes especiales. En su mecánica, los ingresos junto con los gastos son parámetro o índice distributivo, con una gravitación del cincuenta por ciento. Como idea rectora, destaco que en la atribución de los ingresos se debe considerar en todo momento la "realidad económica" de los hechos, actos y situaciones (artículo 27 CM), reconociendo que es este un concepto al que se le puede dar un sentido y alcance muy disímil ante cada caso concreto. Es decir, se torna en ciertas ocasiones en algo vago e impreciso.

Es en el artículo 2°, inc. b) donde se determina la forma en que los ingresos brutos totales del contribuyente se distribuyen entre las jurisdicciones. Se distinguen las operaciones realizadas entre ausentes, comúnmente y en un sentido lato denominadas "ventas por correspondencia", de las restantes, a las que podemos dar el nombre de "entre presentes", a fin de identificarlas de alguna manera.

No se debe perder de vista que siempre que una jurisdicción pretenda que se le atribuyan ingresos, debe haber gastos realizados en ella con motivo de la actividad interjurisdiccional, de cualquier naturaleza y aunque no resulten computables para la confección del coeficiente de distribución. Esos gastos brindan el

denominado (y necesario) "sustento territorial", el que resulta indicativo de desarrollo de actividad.

Para el caso de las operaciones *entre ausentes* el CM da un mandato relativamente claro en su entendimiento: los ingresos "... deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios" (el resaltado es propio). El tema de incertidumbre aparece por la posible existencia de distintos domicilios para un mismo sujeto (real, legal, fiscal, etc.), por lo que inmediatamente surge el interrogante: ¿Cuál es el domicilio del adquirente? El CM no lo establece y los autores no opinan todos en igual sentido. Comparto la opinión de autorizada doctrina (1) que, haciendo prevalecer el criterio económico por sobre el jurídico, con sustento en el artículo 27 del CM y aún reconociendo que no surge expresamente de su texto, establece que será el *lugar del destino* de los productos comercializados.

Sin embargo, es en las operaciones "*entre presentes*" donde con mayor frecuencia se presentan las situaciones conflictivas, siendo el motivo principal la escueta y parca terminología utilizada en el CM. Se establece (artículo 2° inc. b)) que para la distribución de los ingresos totales del contribuyente se tendrán en cuenta, en un 50%, los *ingresos brutos provenientes* de cada jurisdicción. La cuestión fundamental por lo tanto es desentrañar qué se entiende por "proveniente".

LOS DISTINTOS POSIBLES CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN.

Centrándonos en las prestaciones de dar (operaciones con cosas) "*entre presentes*", como criterios o pautas para

vincular un ingreso con una determinada jurisdicción, de entre los que habrá que elegir alguno o algunos a los fines del CM, se pueden citar los siguientes *lugares*: donde se efectúa la concertación de la operación, el de entrega del bien, el de radicación o ubicación del bien al momento de la concertación, en el cual tiene efecto la concertación (sería el lugar de utilización o destino final del bien), el del domicilio del vendedor o del comprador, el del pago de la operación.

La doctrina casi unánimemente se vuelca por el lugar de la *concertación* de la operación, que algunos asimilan al lugar del devengamiento del ingreso.

Dicha postura tiene su respaldo en la Resolución General (C.A.) N° 9, del 31/05/74 (2). La misma, de carácter interpretativo, se refería a los ingresos brutos provenientes de operaciones de exportación, las que en esa época pasaron a ser computables para la fijación de la base imponible del Impuesto a las Actividades Lucrativas a partir del fallo de la C.S.J.N. del 13/09/73 en la causa "Indunor S.A.C.I.F.I. y F. c/Provincia del Chaco" (3). Merece ser citado también, como indicativo de la prevalencia del criterio "lugar de concertación" respecto de alguno distinto, el fallo del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires del 15/03/88 en la causa "Unelén S.A.A.G.I.C.I." (4).

RESOLUCIONES DE LOS ORGANISMOS DE APLICACIÓN.

Me estoy refiriendo a las relativamente recientes Resoluciones N° 4 (C.A.) del 13/07/95 y N° 6 (C.P.) del 30/10/96 (5). Ambas tuvieron su origen con motivo del expediente (CM) 110/94 "Siderca S.A. c/las Provincias del Chubut, Mendoza y Neuquén", por la negociación de bienes que la actora, en su carácter de proveedora, realizaba con Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A.

La litis se produjo por diferencia de criterio respecto de la jurisdicción a la cual correspondió imputar los ingresos, y no por omisión de los mismos. Siderca S.A atribuyó al lugar de concertación de las operaciones (Capital Federal).

La C.A. aplicó, de una manera extraña y muy particular, el criterio de la realidad económica, resolviendo ratificar la imputación aplicada por los fiscos en sus determinaciones. En síntesis: el lugar a considerar (del cual resulta "proveniente" el ingreso), es aquel en que tiene *efecto la concertación*; es decir, el lugar de *destino (final) del bien*, que es donde se produce la *utilización económica* del mismo. Con lo que se dejó de lado el lugar donde se efectuó la concertación (Capital Federal), descartándose por lo tanto el criterio aceptado pacíficamente hasta ese momento.

La contribuyente (Siderca S.A.) y el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (Fisco afectado) apelaron lo resuelto ante la C.P., la que no hizo lugar al recurso interpuesto y ratificó la forma de asignación formulada por las Provincias. De los "considerandos" de la resolución, destaco los siguientes argumentos: 1°) Dada la especificidad del caso, lo resuelto no constituye "... un antecedente válido de aplicación automática para situaciones similares o de características en principio asimilables ..." (quinto considerando); 2°) Se mencionó la conveniencia (sexto considerando), por razones de seguridad jurídica y atendiendo a ciertas razones que se expresaron, que lo resuelto rija para el futuro. Es así como en el segundo artículo de la resolución se estableció tener por firme lo abonado por la contribuyente.

Como ya lo ha señalado la doctrina, la C.P. se expidió con un criterio híbrido, siendo jurídicamente deficitarios los fundamentos dados (6)

CONCLUSIÓN

Convengamos que la localización de los ingresos es un tema de difícil resolución, tanto por la falta de claridad normativa como por las diversas situaciones fácticas que cotidianamente se presentan.

Lo resuelto por los organismos de aplicación vino a incrementar, innecesariamente, la inseguridad

jurídica; se le agregó un nuevo ingrediente de beligerancia a los sujetos que liquidan bajo el régimen del C.M.

El criterio adoptado, el que y según los propios "considerandos" no tiene por qué trascender al resto de los contribuyentes, aún en situaciones análogas (similares o asimilables), no tuvo en consideración que el lugar del destino final de los bienes (utilización económica) muy probablemente llegue a ser desconocido en los hechos por el contribuyente vendedor. La cuestión se agravaría cuanto más extensa sea la cadena productiva distributiva por la que transite la cosa objeto de comercialización. Esto hace irrazonable e impracticable lo resuelto por ambas Comisiones, por lo que los contribuyentes no tendrían por qué variar el criterio que venían aplicando pacíficamente. Sin embargo, habrá que estar atentos a futuras resoluciones de esos organismos ante nuevos casos concretos.

En definitiva, en las denominadas "ventas por correspondencia" la atribución se efectuará conforme el lugar del domicilio del adquirente (en la medida que exista sustento territorial en la jurisdicción donde se encuentre dicho domicilio), y en el resto de las operaciones se hará teniendo en consideración el lugar de "concertación" de las mismas.

- - - - -

- (1) Dalmasio, Amor y Percira: *Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Convenio Multilateral. Análisis integral*. Ed. Tesis, 1987, pág. 120.
- (2) Revista Derecho Fiscal N° 278, 08/74, Pág. 203. En adelante se utilizarán las siglas C.A.: Comisión Arbitral y C.P.: Comisión Plenaria.
- (3) Revista Derecho Fiscal N° 270, 12/73, pág. 619 y ss.
- (4) Impuestos Provinciales, Tomo II, Act. N° 157 de 10/95, pág. 001.002.000, cita n° 11). Ed. Errepar.
- (5) El texto de las dos resoluciones se ubica en "Anticipos Tributarios", Ed. Errepar, N° 255, págs. 20 a 22.
- (6) Haladjian, Alejandro N.: *Antecedente peligroso por el nuevo criterio de asignación*. Diario "El Cronista", del 14/02/97.