



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

CONTADOR PÚBLICO NACIONAL Y PERITO PARTIDOR

**INGRESOS BRUTOS – CONVENIO MULTILATERAL: “SALDO A
FAVOR CRONICO EN PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES POR
PERCEPCIONES EN OTRAS JURISDICCIONES”**

Autores

González Nedic, Aldana Agustina

Registro: 28.840

aldana.gn@hotmail.com

Modón, María Anabella

Registro N°: 28.848

anamodon@gmail.com

Schmid, Eugenia

Registro N°: 28.856

euge.schmid@hotmail.com

Villar, Rodrigo Martín

Registro N°: 28.860

rodrigovillarpacheco@gmail.com

Profesor Tutor:

Clemente, Facundo

San Rafael, Mendoza, Febrero de 2020



INDICE DE CONTENIDO

RESUMEN TÉCNICO	8
INTRODUCCION	9
CAPÍTULO I	11
1. CONCEPTO DE TRIBUTO	11
1.1 CARACTERES DE LOS TRIBUTOS.....	11
1.2 TIPOS DE TRIBUTOS	12
1.2.1 Impuestos	12
1.2.2 Tasas	12
1.2.3 Contribuciones Especiales	12
2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA	13
2.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD	13
2.2. PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD	14
2.3. PRINCIPIO DE IGUALDAD	14
2.4. PRINCIPIO DE GENERALIDAD	14
2.5. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD	15
2.6. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	15
2.7. PRINCIPIO DE EQUIDAD.....	15
3. HECHO IMPONIBLE	16
4. IMPUESTOS	16
4.1. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS	17
4.1.1 Según la manifestación de la Capacidad Contributiva	17
4.1.2 Según Quien lo Soporta	19
4.1.3 Según el Mecanismo de Cálculo	19
5. DISTRIBUCIÓN DE POTESTADES TRIBUTARIAS	20
5.1 ALCANCE DE LA AUTONOMÍA PROVINCIAL.....	20
CAPÍTULO II	22
1. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO	23
2. HECHO IMPONIBLE	23
2.1. ELEMENTO OBJETIVO O MATERIAL.....	23
2.1.1. Habitualidad	23
2.1.2 Onerosidad.....	25
2.1.3 Fin de lucro	25



2.2.	ELEMENTO SUBJETIVO	26
2.3.	ELEMENTO TEMPORAL.....	26
2.4.	ELEMENTO ESPACIAL	26
3.	BASE IMPONIBLE	26
4.	SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS.....	27
4.1	CONTRIBUYENTE LOCAL Y CONTRIBUYENTE DE CONVENIO.....	27
4.2	AGENTES DE PERCEPCIÓN, RETENCIÓN O INFORMACIÓN	27
5.	MÉTODO GENERAL	27
5.1	DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE	27
5.2	CONCEPTOS QUE NO INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE	28
5.3	DEDUCCIONES.....	28
5.4	EXENCIONES.....	29
5.4.1	Subjetivas	29
5.4.2	Objetivas.....	30
6.	MÉTODO ESPECIAL.....	33
7.	RÉGIMEN SIMPLIFICADO	35
8.	ALÍCUOTAS.....	36
9.	ACTIVIDADES COMPLEJAS	36
10.	ACTIVIDADES COMPLEMENTARIAS.....	36
11.	AUMENTO Y REDUCCIÓN DE ALÍCUOTAS	37
12.	S.I.R.C.R.E.B.....	37
CAPÍTULO III		39
1.	DISTRIBUCIÓN DE LA COMPETENCIA TRIBUTARIA	39
2.	CONVENIO MULTILATERAL: OBJETIVO	40
3.	ANTECEDENTES DE LA SANCIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL	40
4.	ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	41
5.	MÉTODOS DE DISTRIBUCIÓN.....	42
5.1.	RÉGIMEN GENERAL	42
5.1.1.	Atribución de gastos.....	42
5.1.2.	Gastos efectivamente soportados	43
5.1.3.	Gastos computables y no computables	43
5.1.4.	Gastos de escasa significación.....	45
6.	SUSTENTO PRESUNTO – OPERACIONES VÍA MEDIOS ELECTRÓNICOS.....	45
7.	ATRIBUCIÓN DE GASTOS DE FLETE	45
8.	ATRIBUCIÓN GASTOS AMORTIZACIÓN BIENES DE USO	46



9. ATRIBUCIÓN DE INGRESOS	46
9.1. INGRESOS COMPUTABLES Y NO COMPUTABLES	46
9.1.1. Atribución de ingresos computables	47
9.1.2. Cuadro distribución de ingresos computables	47
10. REGÍMENES ESPECIALES DE DISTRIBUCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE	47
10.1. ACTIVIDAD DE LA CONSTRUCCIÓN	47
10.1.1. Actividades y sujetos involucrados	47
10.1.2. Distribución	48
10.1.3. Jurisprudencia	48
10.2. ENTIDADES DE CAPITALIZACIÓN, AHORRO, SEGURO, PRÉSTAMO	48
10.2.1. Actividades incluidas	48
10.2.2. Distribución	49
10.3. ENTIDADES REGIDAS POR LEY 21.526 DE ENTIDADES FINANCIERAS	49
10.3.1. Distribución	49
10.3.2. Ejemplo	49
10.4. EMPRESAS DE TRANSPORTE DE PASAJEROS O CARGA	51
10.4.1. Actividades incluidas	51
10.4.2. Distribución	51
10.5. PROFESIONES LIBERALES	51
10.5.1. Actividades y sujetos comprendidos	51
10.5.2. Requisitos	51
10.5.3. Distribución	51
10.5.4. Ejemplo	52
10.6. REMATADORES, COMISIONISTAS U OTROS INTERMEDIOS	52
10.6.1. Sujetos comprendidos	52
10.6.2. Distribución	52
10.7. PRESTAMISTAS HIPOTECARIOS O PRENDARIOS NO ORGANIZADOS EN FORMA DE EMPRESA.....	52
10.7.1. Sujetos comprendidos	52
10.7.2. Distribución	52
10.8. PRESTAMISTAS HIPOTECARIOS O PRENDARIOS NO ORGANIZADOS EN FORMA DE EMPRESA.....	53
10.8.1. Sujetos comprendidos	53
10.8.2. Distribución	53
11. ACTIVIDADES PRIMARIAS	53
11.1. PRIMER PÁRRAFO ARTÍCULO N° 13 LEY DE CONVENIO MULTILATERAL	53



11.1.1. Requisitos a cumplir para su aplicación	53
11.1.2. Distribución	54
11.2. SEGUNDO PÁRRAFO ARTÍCULO N° 13 LEY DE CONVENIO MULTILATERAL.....	54
11.2.1. Sujetos comprendidos	54
11.2.2. Productos incluidos	55
11.2.3. Distribución	55
11.3. TERCER PÁRRAFO ARTÍCULO 13 CONVENIO MULTILATERAL	55
11.3.1. Distribución	55
12. SUSTENTO TERRITORIAL	56
13. DISTINCIÓN ENTRE CONTRIBUYENTE LOCAL Y CONTRIBUYENTE DEL CONVENIO MULTILATERAL	56
14. CONVENIO SUJETO VS. CONVENIO ACTIVIDAD	56
15. DETERMINACIÓN DEL COEFICIENTE UNIFICADO EN EL RÉGIMEN GENERAL	57
15.1. INGRESOS	57
15.1.1. Distribución de los ingresos	57
15.1.2. Asignación de ingresos	57
15.1.3. Ingresos a tener en cuenta	58
15.1.4. Prorratio	59
15.2. EGRESOS	59
15.2.1. Asignación de gastos	59
15.2.2. Gastos a tener en cuenta	60
15.3. BASE DE DISTRIBUCIÓN Y COEFICIENTE UNIFICADO.....	61
15.3.1. Coeficiente de ingresos	62
15.3.2. Coeficiente de egresos	62
16. SIFERE: APLICATIVO	63
CAPÍTULO IV	64
1. REGÍMENES DE RECAUDACIÓN	65
1.1. REGÍMENES DE RETENCIÓN	66
1.2. REGÍMENES DE PERCEPCIÓN	66
2. AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN	67
3. DESARROLLO DE LAS PROBLEMÁTICAS	67
3.1. DIVERSIDAD DE RETENCIONES Y PERCEPCIONES APLICABLES A UNA MISMA OPERACIÓN	68
3.2. APLICACIÓN DE REGÍMENES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN SIN EL DEBIDO SUSTENTO TERRITORIAL	69



3.3. SALDO A FAVOR CRÓNICO EN CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN GENERAL – CONVENIO MULTILATERAL	74
4. DESENLACE DE LA PROBLEMÁTICA	80
4.1. HERRAMIENTAS DISPONIBLES EN LA ACTUALIDAD	82
4.1.1. Certificados de No Retención/Percepción	82
4.1.2. Reducción de Alícuotas	82
4.1.3. Exclusiones Automáticas.....	82
4.2. JURISPRUDENCIA	82
4.3. PROPUESTAS SUGERIDAS.....	844
CONCLUSION.....	86
BIBLIOGRAFÍA.....	87

RESUMEN TECNICO

Este trabajo de estudio se basa en describir un problema común a gran parte de los contribuyentes del Impuesto a los Ingresos Brutos, más precisamente aquellos circunscriptos en el ámbito de aplicación del Convenio Multilateral. Dadas las características de sus giros comerciales y al desempeñar sus actividades en más de una jurisdicción, les son aplicables severos regímenes de recaudación que terminan por originarles saldos a favor crónicos en el mencionado impuesto.

El objetivo de esta investigación es analizar y explicar el origen de dichos saldos que surgen como consecuencia de las retenciones y percepciones practicadas por el Fisco a los contribuyentes, poniendo especial énfasis en estas últimas. Además se describe el actual tratamiento y se plantean también sugerencias, o vías alternativas de solución, que a nuestro juicio resultan procedentes.

El presente estudio consiste en un análisis de tipo explorativo, descriptivo y explicativo. Con la información adquirida se busca poder conocer la existencia y viabilidad de los distintos procedimientos o alternativas con que cuentan los contribuyentes para poder encontrar alguna respuesta positiva acerca de la problemática dictada anteriormente.

Luego de examinar detalladamente leyes, pactos, resoluciones, jurisprudencia y demás normativa referida al tema en cuestión, puede afirmarse que no existe un único proceso que sea realmente efectivo para todos y cada uno de los sujetos pasibles de esta problemática. Debe tenerse en cuenta que las medidas que existen en la actualidad tales como los certificados de no retención/percepción y la reducción de alícuotas, entre otras; pueden no ser efectivas, y en tal caso la solución con respecto a dicha problemática que se le otorga a los contribuyentes, es la de poder recurrir al Poder Judicial para poder dirimir los inconvenientes que pueden surgir por medio de un proceso que además de ser lento, es costoso.

INTRODUCCION

El contexto de inestabilidad tributaria en el que se circunscribe el desarrollo del presente trabajo y la consecuente e incesante necesidad de actualización informativa por parte de los sectores interesados, obligan a situar primeramente al lector desde una perspectiva global de conocimiento conceptualizando al Impuesto sobre los Ingresos Brutos como aquel impuesto provincial sujeto a las modificaciones anuales que disponga el Poder Ejecutivo de cada jurisdicción vía actualización de las respectivas leyes impositivas, y por ellas, de los correspondientes Códigos Fiscales.

Gran parte de la doctrina coincide en caracterizar al Impuesto sobre los Ingresos Brutos como indirecto, general, plurifásico, acumulativo, real, periódico, territorial y proporcional. A efectos de evitar la doble imposición del mismo que pueda originarse en aquellos contribuyentes que hagan ejercicio de actividad gravada en más de una jurisdicción, es que las Provincias han adherido al Convenio Multilateral.

Los mentados contribuyentes del impuesto han lidiado desde hace años con la acumulación de saldos a favor producto de las diversas retenciones y/o percepciones sufridas por parte de los agentes de recaudación o bien por aplicación del sistema de recaudación y control de acreditaciones bancarias (SIRCREB) y del sistema del régimen de percepciones de importaciones (SIRPEI).

En ciertos casos dadas las propias características de los contribuyentes, sus giros comerciales, la normativa aplicable y la puja existente entre las autonomías provinciales y los organismos de contralor, puede que los mencionados saldos acumulados lleguen a consumirse luego de varios años o incluso nunca, derivando en empréstitos forzosos a los fiscos que terminan por vulnerar los principios constitucionales de la tributación, además de generar el perjuicio económico y financiero propio de la inmovilización de capital y costos administrativos relacionados.

Ante este escenario, se presenta la posibilidad de que el sujeto pasivo recupere en un tiempo prudencial los mencionados saldos instando en primer término a los respectivos fiscos, en su caso a la comisión arbitral y, eventualmente, accionando directamente contra la justicia. La realidad nos muestra que la jurisprudencia está reconociendo cada vez mayor cantidad de devoluciones u ordenando la

suspensión de la acumulación de saldos a favor; y es con igual finalidad que se busca permanentemente el consenso entre las distintas jurisdicciones y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

La presente investigación ha sido elaborada bajo una metodología de trabajo del tipo explorativa, descriptiva y explicativa. De tal modo, invita al lector a familiarizarse con esta particular problemática de los contribuyentes de Ingresos Brutos (en especial los pequeños, radicados en la ciudad de San Rafael Mendoza), analizar su impacto, profundizar sobre las causas generadoras, y tomar a consideración las posibles vías de mejora sugeridas.

Se desarrollan nociones básicas y conceptuales en los capítulos I y II que permiten, a posteriori, una comprensión más integral del tema. Es por ello, que encontraremos reiteradas menciones al articulado de nuestra excelsa Constitución Nacional (1994) y al Código Fiscal de la Provincia de Mendoza (2019). En el capítulo III, se situará al lector en contexto de aquel contribuyente al que le resultan aplicables las normas del Convenio Multilateral (1977), para poder luego aventurarlo al capítulo IV en donde tratará en forma pormenorizada la problemática óbice del presente trabajo.

CAPITULO I

CONCEPTOS GENERALES

Resulta indispensable antes de comenzar a desarrollar el tema principal de este trabajo, realizar una introducción sobre conceptos básicos necesarios para ayudar al lector en la comprensión del mismo. En primer lugar se analizarán los conceptos de tributo, sus caracteres y su principal clasificación. Seguidamente se desarrollará el concepto de impuesto como uno de los tipos de tributos y se definirá primitivamente el concepto de hecho imponible. Y por último se expondrán los principios constitucionales y se definirán potestades tributarias.

1. CONCEPTO DE TRIBUTO

Los tributos son obligaciones pecuniarias, establecidas unilateralmente por la administración pública a partir de una norma legal, con el objetivo de solventar gastos públicos. Estas prestaciones se caracterizan por no requerir el consentimiento de las partes intervinientes, denominadas “Sujeto Activo” y “Sujeto Pasivo” respectivamente. Este sujeto activo es el Estado Nacional, Provincial o Municipal y es el único que tiene derecho de exigir el pago de los mismos. El sujeto pasivo es aquel que deberá realizar la prestación tributaria en favor del sujeto activo.

1.1 CARACTERES DE LOS TRIBUTOS

Se conceptualizan como prestaciones patrimoniales de carácter público exigidas a los particulares, caracterizadas por ser coactivas, pecuniarias y contributivas:

- Coactivas: son impuestas en forma unilateral por el Estado de acuerdo a las reglas jurídicas aplicables y a los principios constitucionales.
- Pecuniarias: poseen carácter dinerario, aunque en ocasiones se permita el pago en especie (por ejemplo la dación en pago ocasionada al embargarse los bienes del sujeto pasivo deudor, por acción del fisco) sin que esto implique la pérdida del carácter inicialmente mencionado.
- Contributivas: son ingresos destinados al financiamiento del gasto público, y por ende a la cobertura de las necesidades sociales.

1.2 TIPOS DE TRIBUTOS

Entre los tipos de tributos más habituales, pueden distinguirse tres figuras:

- Impuestos
- Tasas
- Contribuciones Especiales

1.2.1 Impuestos

Son tributos que representan una obligación establecida por el Estado sobre cada contribuyente, sin que exista ninguna contrapartida específica respecto del Estado con el contribuyente. Por ejemplo: Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias, Impuesto a los Ingresos Brutos, etc.

1.2.2 Tasas

Son tributos cuya obligación se fija sobre un contribuyente particular en oportunidad de la prestación efectiva o potencial de un servicio público. Su producto no puede tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado. Por ejemplo: tasas por el servicio de alumbrado, barrido y limpieza que aplican los municipios.

En esta figura existe una contraprestación efectiva o potencial hacia el contribuyente que la diferencia de los impuestos, donde no es posible vincular los recursos con el gasto llevado a cabo;

1.2.3 Contribuciones Especiales

Son tributos cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. Debe existir una contraprestación efectiva y real hacia los contribuyentes.

Las contribuciones especiales a su vez se subdividen en: contribución de mejoras, que es la contribución especial típica (por ejemplo, alumbrado público del frentista, la comunidad entera se beneficia con el alumbrado y asfalto de una calle pública, sin embargo quien más la usa es el vecino que vive allí, y por ello a él se lo coacciona para que contribuya en mayor medida); y contribuciones parafiscales, cuya recaudación se encuentra a cargo de determinados entes públicos no estatales, en orden a su financiación (por ejemplo, tasa de legalización notarial).

2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

Dentro de la relación jurídica – tributaria, el fisco en su rol de sujeto activo es el único con potestades para aplicar los tributos. Esta facultad surge de la Constitución Nacional, la cual además consagra determinados principios que limitan el citado poder fiscal.

Estos principios pueden ser clasificados en:

- Legalidad;
- Irretroactividad;
- Igualdad;
- Generalidad;
- No Confiscatoriedad;
- Proporcionalidad;
- Equidad.

2.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Este principio está establecido en el Artículo N° 19 de la Constitución Nacional, y establece que: "... Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe."(C.N., Art. N° 19)

La misma se considera una norma esencial de Derecho Público, esto significa que frente al fisco no son válidos los acuerdos entre particulares, sin perjuicio de su validez entre éstos.

Compone, además, una garantía fundamental en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se exige que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa, acorde a los ordenamientos señalados en la Constitución para la sanción de las leyes. Esta lo contempla en su Artículo N° 52: "A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas."(C.N., Art. N° 52)

En materia tributaria, dado que los tributos importan restricciones al derecho de propiedad de los contribuyentes, la legalidad halla su fundamento en la necesidad de resguardarlos en su derecho de propiedad, ya que se detrae en favor del Estado parte de la riqueza de los individuos, y esto no sería legítimo si no se logra por decisión de los órganos que representan la soberanía popular. Por ello se hace

necesario que el Congreso establezca en el texto legal, el hecho imponible en sus diferentes aspectos: objetivo, subjetivo, cuantitativo, temporal y espacial.

La interpretación de las normas tributarias debe hacerse con criterio restrictivo, abocándose a la interpretación literal de las mismas y condenando su analogía. Ello significa que cuando la ley establece un impuesto, por verificarse la configuración de un determinado hecho imponible, la existencia de otros hechos similares no alcanzados específicamente no puede dar lugar a análogas obligaciones impositivas.

2.2 PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD

La irretroactividad de las leyes significa que las normas legales rigen a partir de su vigencia sin poder aplicarse a situaciones anteriores o pasadas, sobre todo por razones de seguridad jurídica.

2.3 PRINCIPIO DE IGUALDAD

Se halla consignado en el Artículo N° 16 de la Constitución Nacional: “La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.”(C.N., Art. N° 16)

Este principio no hace referencia a la igualdad numérica o matemática, sino que busca garantizar igual tratamiento a quienes se encuentren en situaciones análogas. Esto supone que ante situaciones desiguales corresponden tratamientos desiguales.

Lo que esta garantía impone, en última instancia, es determinar cuándo las circunstancias o situaciones previstas por el legislador como desiguales son razonables en su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal. De aquí surge la capacidad contributiva, es decir, gravar con el mismo peso a quienes poseen la misma capacidad contributiva medida en términos de ingreso o patrimonio, según el impuesto de que se trate.

2.4 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Como consecuencia del principio antes enunciado, es necesario que los tributos se empleen con generalidad, es decir, abarcando íntegramente las distintas personas y a los diferentes bienes, previstos en la ley. Dicho de otra forma, el gravamen se debe instaurar de tal forma, que cualquier persona que configure una situación señalada como hecho imponible, sea sujeto obligado del impuesto.

Esto se sustenta en el Artículo 16 de la Constitución Nacional: “...Todos sus habitantes son iguales ante la ley...”. (C.N., Art. N° 16)

Su interpretación se refiere más a un aspecto negativo que positivo, es decir, no trata de que todos deban pagar tributos sino, de que nadie debe quedar eximido por privilegios personales, de linaje o de clase. El límite a esto se integra por las exenciones y los beneficios tributarios, de acuerdo a los cuales, determinados sujetos tributan menos o dejan de tributar, a pesar de verse configurado el hecho imponible. De esta manera se observan que existen exenciones en favor de instituciones benéficas o regímenes de promoción para actividades artísticas, deportivas o culturales, o establecimientos industriales.

2.5 PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

El Artículo N° 17 de la Constitución Nacional contempla este principio: “La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada... La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino...”. (C.N., Art. N° 17)

La jurisprudencia define a un impuesto como confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la renta o del capital gravado. De esta manera los impuestos no pueden serlo porque lesionarían la garantía del derecho de propiedad consagrada en el artículo mencionado precedentemente.

2.6 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Este principio exige que se fijen impuestos a los habitantes que tengan una relación adecuada y razonable con la riqueza o base imponible y la capacidad contributiva. En la Constitución Nacional el mismo se consagra en su Artículo N° 4: “...las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...” y en su Artículo N° 75 inciso 2: “...imponer contribuciones... proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación...”. (C.N., Art. N° 4 y 75 inc. 2)

2.7 PRINCIPIO DE EQUIDAD

El mismo se encuentra mencionado dentro del Artículo N° 4 de la Constitución Nacional: “(...) de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente imponga el Congreso (...)” (C.N., Art

N° 4). La idea radica en que los ciudadanos deben contribuir a sostener el Estado sobre la base de una proporción justa, que sea equitativa.

3 HECHO IMPONIBLE

Según lo mencionado anteriormente sobre el principio de legalidad, el hecho imponible se define como una situación de hecho prevista por la ley como determinante del gravamen, en la que confluyen el elemento material u objetivo, el subjetivo, el temporal y el territorial; que al producirse en la realidad, dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria concreta y exigible.

Los elementos del hecho imponible son:

- Elemento Material u Objetivo: consiste en la descripción objetiva del hecho, situación o circunstancia prevista en forma abstracta por las normas jurídicas, que debe ocurrir para que nazca la obligación tributaria.
- Elemento Subjetivo: está dado por la persona o personas a cuyo respecto se configura el elemento material, es decir, son los protagonistas del hecho imponible. Este aspecto es la definición del sujeto pasivo del impuesto, en una relación jurídico – tributaria.
- Elemento Temporal: indica la ubicación en el tiempo del elemento material presupuestado por el legislador. Es el momento en que nace la obligación tributaria y la misma se torna exigible.

Elemento Territorial: es la definición del lugar en el cual debería producirse el hecho.

4 IMPUESTOS

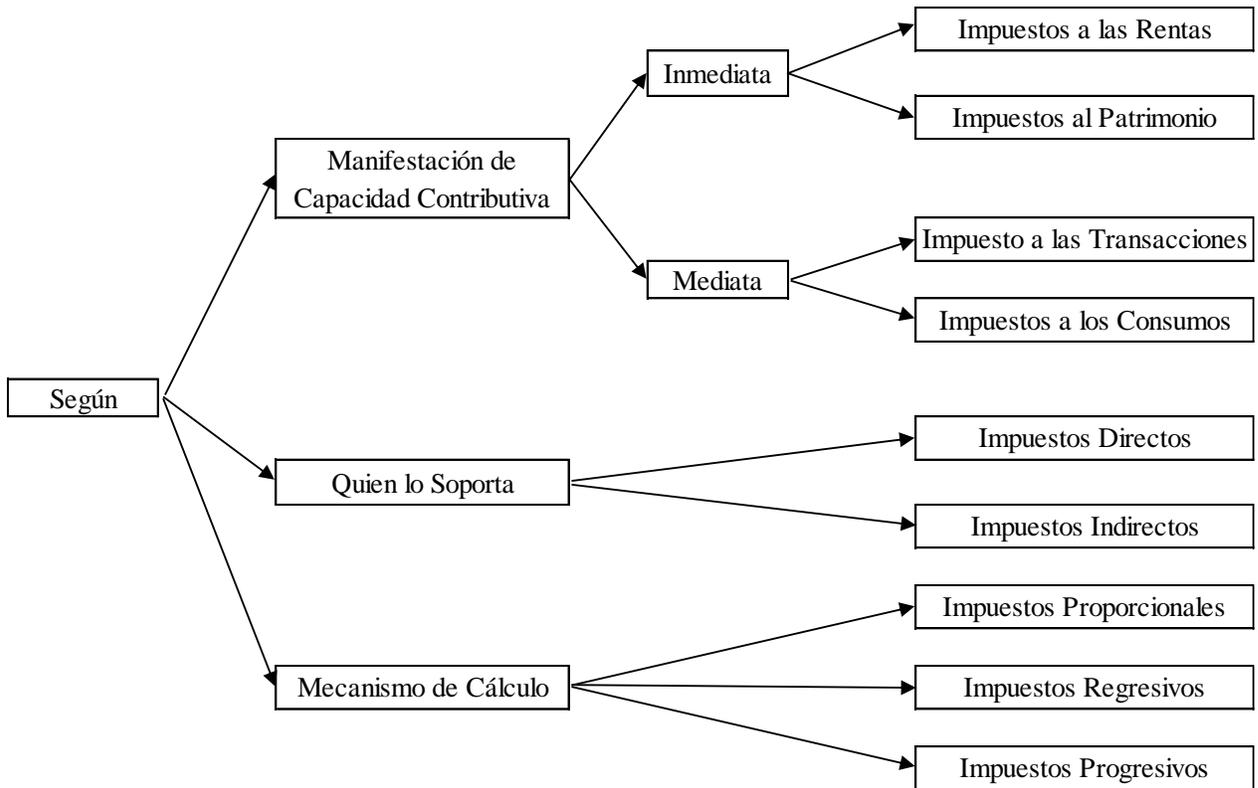
Como se dijo anteriormente los tributos componen una de las primordiales fuentes de obtención de recursos del Estado, por ende se debe estudiar al “Impuesto” como una de sus formas más importantes. Podemos decir entonces que los impuestos “son prestaciones en dinero al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.”(Eherberg, 1962)

Podríamos decir que el fundamento del “impuesto” se basa en la capacidad contributiva. Ésta constituye la causa del mismo ya que el Estado, para poder exigirlos, busca a través de los sujetos pasivos contribuir al gasto público.

4.1 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Las clasificaciones de los impuestos pueden estudiarse en función de la manifestación de la capacidad contributiva, del sujeto que definitivamente los paga o según el mecanismo utilizado para su cálculo. A continuación se ilustra tal ordenamiento:

Gráfico N° 1 : "Clasificación de los Impuestos"



4.1.1 Según la manifestación de la Capacidad Contributiva

Puede definirse a la capacidad contributiva como aquella potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen todos los individuos sometidos al poder tributario del Estado. Bajo esta idea, está inmersa una noción de sacrificio y la posibilidad de que un ciudadano renuncie a un goce directo para coadyuvar al sostenimiento de la comunidad. Conforme resulta de interpretar al tributario Dino Jarach, la elaboración del concepto de capacidad contributiva debe provenir de la propia política financiera y no del dogma jurídico, dado que es la única forma en la cual el legislador cuenta con los elementos necesarios para discernir cuales situaciones de hecho deben ser elegidas como síntomas de tal capacidad. (Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Ed. Abeledo – Perrot, Bs. As., 1999, p. 331)

La mencionada capacidad contributiva de los contribuyentes puede manifestarse en forma inmediata: tal cual surge de sus ingresos o patrimonio; o puede manifestarse en forma mediata: a través de los consumos o de las transacciones.

○ Manifestación Inmediata

- ✓ Impuestos a las Rentas: este tipo de impuestos gravan la obtención de ganancias, utilidades o beneficios. El ejemplo más común es el Impuesto a las Ganancias.
- ✓ Impuestos al Patrimonio: se caracteriza por ser un tributo que grava la posesión o propiedad del patrimonio, que recae sobre las personas físicas.

Ejemplos típicos que podemos encontrar son el Impuesto Inmobiliario, el Impuesto a los Bienes Personales y el Impuesto a los Automotores.

○ Manifestación Mediata

- ✓ Impuesto a las Transacciones: una transacción es una operación ejecutada por los particulares, es decir, una venta, una compra o la prestación de un servicio. Se considera como manifestación de capacidad contributiva a la mera realización de la transacción.

La realización de transacciones es considerada en algunos casos como exteriorización de capacidad contributiva, con independencia de que como resultado de dichas transacciones surja un lucro o por el contrario un quebranto. Es decir, se considera como manifestación de capacidad contributiva a la mera realización de la transacción sin importar lo que ocurra después. Son ejemplos de impuestos que recaen sobre las transacciones el Impuesto de Sellos y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que grava la obtención de ingresos brutos por el ejercicio de actividades con fines lucrativos, pero sin considerar si efectivamente se obtuvo el lucro propuesto.

- ✓ Impuesto a los Consumos: estos impuestos gravan en definitiva al consumidor de determinados bienes o servicios, entre otras. No obstante, no es dicho consumidor el sujeto pasivo desde el punto de vista jurídico – tributario, pues es simplemente quien soporta económicamente el impuesto. Un ejemplo de impuesto a los consumos es el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.).

4.1.2 Según Quien lo Soporta

- Impuestos Directos

El impuesto será directo cuando no exista desdoblamiento del sujeto pasivo, es decir, el sujeto que soporta económicamente el impuesto es el mismo que resulta obligado a ingresarlo a las arcas del fisco.

- Impuestos Indirectos

El impuesto será indirecto cuando efectivamente exista desdoblamiento del sujeto pasivo y por tanto nos encontremos con un sujeto Percutido o de Derecho, quien deba soportar la obligación de ingresar el impuesto a las arcas del fisco; y por otra parte el sujeto Incidido o de Hecho el cual deba soportar económicamente el impuesto.

4.1.3 Según el Mecanismo de Cálculo

- Impuestos Proporcionales

Un impuesto es proporcional cuando se verifica igual incidencia del mismo para aquellos contribuyentes que demuestren mayor o menor capacidad contributiva.

- Impuestos Regresivos

Un impuesto es regresivo cuando se verifica una incidencia menor del mismo para aquellos contribuyentes que demuestren mayor capacidad contributiva.

Estos impuestos se caracterizan por el marcado y desigual trato hacia las personas de menores recursos. La regresividad puede observarse claramente al analizar la incidencia del Impuesto al Valor Agregado en simultáneo para dos contribuyentes, llamémosle A y B:

Si el contribuyente A cuenta con un ingreso de \$10.000,00 (diez mil) pesos, de los cuales consume \$5.000,00 (cinco mil) y ahorra los restantes \$5.000,00 (cinco mil), estamos en condiciones de decir que el impacto del impuesto resulta ser significativamente menor que para el contribuyente B, cuyos ingresos resultaren ser de \$5.000,00 (cinco mil) pesos y debe consumirlos íntegramente. Ante esta situación sólo el 50 % de ingreso del contribuyente A está sujeto a impuesto, mientras que el ingreso del contribuyente B termina estando gravado en un 100 %.

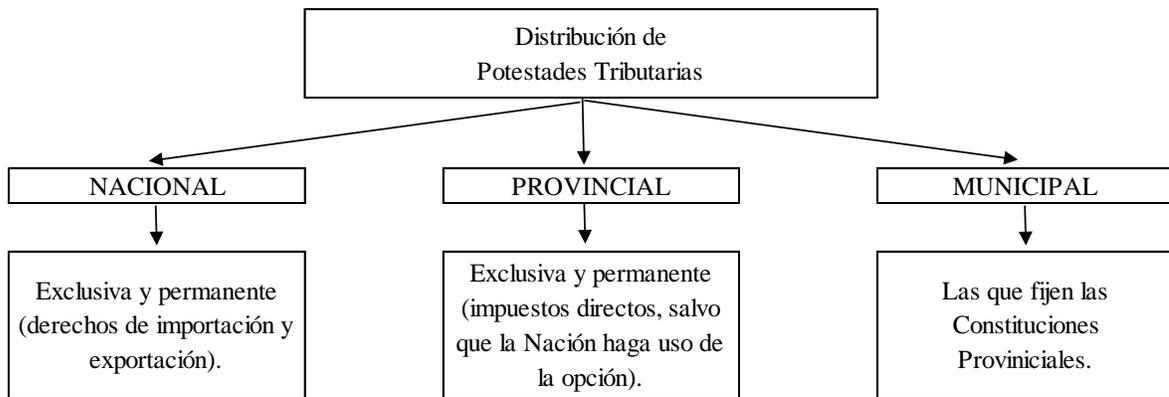
- Impuestos Progresivos

Un impuesto es progresivo cuando se verifica una incidencia mayor del mismo para aquellos contribuyentes que demuestren mayor capacidad contributiva.

5 DISTRIBUCION DE POTESTADES TRIBUTARIAS

Se presume la coexistencia de diferentes órdenes de gobierno con potestades tributarias propias, institucionales y concurrentes, a través del cual el federalismo argentino adopta de la Constitución Nacional, en su Artículo N° 121, el cual dice “Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.” (C.N., Art. N° 121). Por lo cual, las provincias conservan todo el poder no delegado a la Nación. También podemos hacer referencia a lo dispuesto en el Artículo N° 126 de la misma, en el cual se indica que: “Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación.” (C.N., Art N° 126)

Gráfico N° 2 : "Distribución de Potestades Tributarias"



5.1 ALCANCE DE LA AUTONOMIA PROVINCIAL

Dentro del federalismo se pone de manifiesto la autonomía provincial a través de la posibilidad que se le otorga a cada provincia de dictarse su propia carta fundamental, es decir, que las provincias establecen sus propias normas fundamentales en ejercicio de su autonomía, pero ésta se encuentra limitada por la Constitución Nacional a través de sus Artículos N° 5 “Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones” y N° 123 “Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo N° 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.” (C.P. Art. N° 5 y 123)

Como fue planteado en el principio de este trabajo de investigación, el propósito del desarrollo de este capítulo se basó en introducir al lector para que pueda identificar los conceptos genéricos de todo impuesto, sus clasificaciones y su sustento, y así poder abordar los temas subsiguientes con mayor facilidad.

CAPITULO II

INGRESOS BRUTOS

El objetivo de este capítulo será exponer los conceptos que se consideran relevantes para poder comprender la aplicabilidad del Impuesto a los Ingresos Brutos. Se desarrollarán las características del impuesto y seguidamente se analizará al mismo desde cuatro perspectivas; definiendo primeramente lo que es el hecho imponible; en segundo lugar la base imponible y sus métodos de determinación; luego los sujetos pasivos alcanzados por el impuesto y por último las alícuotas aplicables.

En la actualidad puede apreciarse que los Códigos Fiscales de las distintas jurisdicciones de nuestro país presentan gran similitud en su entramado. Dicha realidad no resulta azarosa. Por el contrario, su justificativo se remonta al año 1979 cuando el Gobierno de Facto impartió pautas uniformes a las Provincias a efectos de unificar el por entonces reinstaurado Impuesto sobre los ingresos brutos mediante el Proyecto “Secretaría de Hacienda de la Nación”.

Es con motivo de dicha similitud, que el presente capítulo se aborda tomando por referencia el Código Fiscal de la Provincia de Mendoza, año 2019, y haciéndolo extensivo en sus aspectos generales a las restantes jurisdicciones.

En su Artículo N° 163 el Código Fiscal de la provincia de Mendoza establece que el Impuesto sobre los ingresos brutos es el que grava el ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locación de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso, sea lucrativa o no, realizada en la provincia de Mendoza, cualquiera sea el sujeto que la preste (incluidas las cooperativas) y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza). También considera actividad gravada a:

- La adquisición de bienes o servicios a través de medios o tecnología que permitan la realización de las transacciones en forma remota, cuando el domicilio del adquirente sea en la Provincia de Mendoza (se considera que el domicilio del comprador es el de entrega de la cosa o prestación del servicio).

- El comercio electrónico de servicios digitales prestados por sujetos del exterior a consumidores o empresas domiciliados, radicados o constituidos en la Provincia, incluyéndose el servicio de suscripción online para acceso a entretenimiento (música, videos, transmisiones audiovisuales en general, juegos, etc.) y la intermediación en la prestación de servicios de toda índole a través de plataformas digitales (hoteleros, turísticos, financieros, etc.)

1. CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO

- Indirecto: ya que grava una manifestación de la capacidad contributiva mediata del contribuyente.
- General: porque grava todas las manifestaciones de riqueza de una misma naturaleza.
- Plurifásico: alcanza todas las etapas.
- Acumulativo: con efecto piramidación.
- Real: sólo considera la riqueza gravada del contribuyente, sin tener en cuenta la situación personal del mismo.
- Periódico: se genera en un lapso de tiempo (periodo fiscal anual, con pagos mensuales vía DDJJ).
- Territorial: Porque este impuesto grava el ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locación de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso, llevada a cabo en la jurisdicción de la Provincia de Mendoza.
- Proporcional: Ya que se aplican alícuotas proporcionales sobre la base imponible de acuerdo a la actividad que realice el contribuyente. Las diferentes alícuotas se encuentran establecidas en la Ley Impositiva que corresponda a cada año.

2. HECHO IMPONIBLE

La obligación tributaria nace al producirse el hecho imponible, “es la situación de hecho prevista por la ley como determinante del gravamen, en la que confluyen la configuración del hecho (aspecto material), su conexión con alguien (aspecto subjetivo) y su consumación en un momento fáctico determinado (aspecto temporal) y en un lugar determinado (aspecto espacial).”(MELZI Flavia Irene, 2005).

2.1 ELEMENTO OBJETIVO O MATERIAL

El objeto es el ejercicio de actividad que produzca ingresos, que sea habitual y a título oneroso, sea lucrativa o no.

2.1.1. Habitualidad

Las pautas para determinarla son:

- La naturaleza de la actividad: la repetitividad necesariamente implica habitualidad, pero la habitualidad no necesariamente implica repetitividad. Por ejemplo, en una empresa fabricante de aviones, dadas las propias características del producto comercializado y su proceso productivo lento, la rotación del activo (cantidad de ventas en un período determinado de tiempo) tiende a ser más bien baja, lo cual no necesariamente implica la pérdida de habitualidad.
- Los usos y costumbres: la repetición continuada de ciertos hechos de forma tal que acrediten un propósito de permanencia y cierta organización en la actividad, son adquiridos implícitamente en las usanzas y costumbres de los sujetos, y denotan habitualidad en el ejercicio de una actividad.
- Si es objeto de empresas: la onerosidad implícita en las empresas hace presumir habitualidad en el ejercicio de su actividad.
- Si se hace profesión o locación de ésta: es decir si se procura, por medio de la actividad, sus medios de vida.
- El destino del bien al ser adquirido: un indicio es el tiempo transcurrido entre la compra y venta. Por ejemplo, una persona que compra autos y los vende al mes se entiende que lo hace como comercio y por tanto en forma habitual.
- La accesoriedad o complementariedad respecto de una actividad principal la cual responde al medio de vida del sujeto. Por ejemplo, los gastos de flete en una venta.

También el Artículo N° 163 del Código Fiscal de la Provincia de Mendoza menciona que la habitualidad no se va a perder por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua.

Se debe excluir del concepto de habitualidad aquellos actos aislados, inconexos, excepcionales, impropios a la actividad, o sea, no habituales.

Además, conforme lo establece el Artículo N° 164, se encuentran alcanzadas por este impuesto, las siguientes actividades (sean realizadas en forma habitual o esporádica):

- La compra de productos agropecuarios, forestales, frutos del país y minerales para industrializarlos o venderlos fuera de la jurisdicción.
- El fraccionamiento y la venta de inmuebles (loteos), la compraventa y la locación de inmuebles.
- Las explotaciones agrícolas, pecuarias, mineras, forestales e ictícolas.
- La comercialización de productos o mercaderías que entren a la jurisdicción por cualquier medio.
- La intermediación que se ejerza percibiendo comisiones, bonificaciones, porcentajes u otras retribuciones análogas.
- Las operaciones de préstamos de dinero con o sin garantía.
- Los puestos de ventas en ferias.

2.1.2. Onerosidad

Que una actividad sea onerosa, implica que existen contraprestaciones recíprocas entre las partes que la realizan.

También se entiende que es una actividad a título no gratuito.

2.1.3. Fin de lucro

El fin de lucro es el fin de obtener una ganancia, un beneficio, un provecho a partir de realizar una determinada actividad.

Este impuesto alcanza las actividades que sean **lucrativas o no**, siempre que sean habituales y a título oneroso.

ACTIVIDADES LUCRATIVAS  SON ONEROSAS

ACTIVIDADES ONEROSAS  PUEDEN SER LUCRATIVAS O NO

Un ejemplo de sujetos que no tienen fin de lucro, pero están alcanzados por el impuesto por realizar actividad habitual y a título oneroso, son las cooperativas.

2.2 ELEMENTO SUBJETIVO

El sujeto pasivo, designado en la norma legal, es la persona que debe dar cumplimiento a la obligación tributaria. Esta designación puede ser por deuda propia o por deuda ajena. En el primer caso se lo denomina contribuyente, y en el segundo responsable.

Como nombra el Artículo N° 163 del Código Fiscal de la Provincia de Mendoza, “...cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste (incluidas las cooperativas)...” estará alcanzado por dicho impuesto, es decir son contribuyentes las personas humanas, sociedades, y cualquier otro ente que realice actividad gravada.

Además, deberán actuar como agentes de retención, percepción o información las personas humanas, sociedades y toda entidad que intervenga en actividades alcanzadas.

2.3 ELEMENTO TEMPORAL

El período fiscal de este impuesto es el año calendario, aunque el pago se realiza mediante declaración jurada mensual, en función de los ingresos calculados sobre la base cierta o por el Régimen Simplificado.

2.4 ELEMENTO ESPACIAL

Es la conexión del hecho imponible con un lugar determinado. Este aspecto determina el gobierno que puede ejercer su poder de imperio (potestad tributaria), en este caso la provincia de Mendoza. Sin embargo se debe diferenciar las actividades que se realizan en una sola jurisdicción y las que se realizan en dos o más jurisdicciones. Para las segundas, la solución es el Convenio Multilateral, que se desarrollará en el próximo capítulo.

3. BASE IMPONIBLE

Es la cuantificación y valoración del hecho imponible. Se debe evaluar qué ingresos están alcanzados a efectos de realizar la liquidación impositiva correspondiente.

Existen diversos métodos para determinar la base sobre:

- Base Cierta
 - General
 - Especial

- Base Presunta
 - Régimen Simplificado

4. SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Se consideran sujetos pasivos del impuesto (contribuyentes) a:

Las personas físicas;

Las uniones transitorias de empresas;

Las sociedades con o sin personería jurídica;

Y todos los entes que lleven a cabo actividades gravadas.

4.1 CONTRIBUYENTE LOCAL Y CONTRIBUYENTE DE CONVENIO

Se debe hacer una diferencia entre contribuyente local y contribuyente de convenio; el primero es el sujeto que ejerce actividades en una sola jurisdicción, por ejemplo en la Provincia de Mendoza; y el segundo es aquel que realiza actividades en una, varias o la totalidad de sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero con la característica de que al provenir de un proceso económicamente inseparable y único, sus ingresos brutos deben asignarse conjuntamente a todas las jurisdicciones involucradas.

4.2 AGENTES DE PERCEPCION, RETENCION O INFORMACION

Cuando así se lo establezca, los sujetos pasivos van a actuar como agente de percepción, retención o información, siempre que los mismos intervengan en actividades de las cuales deriven ingresos alcanzados por el impuesto.

5. METODO GENERAL

5.1 DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE

Para determinar la base se tendrá en cuenta: los ingresos brutos devengados (en concepto de venta de bienes o remuneraciones por servicios, y también los intereses obtenidos por préstamos de dinero u operaciones a plazo), los anticipos y/o pagos a cuenta de las actividades gravadas realizadas durante el periodo fiscal.

Hay algunos casos especiales al momento de determinar los ingresos brutos, como por ejemplo en el caso de venta de inmuebles en cuotas por plazos superiores a 12 meses, se va a considerar la suma

total de las cuotas que vencen en el periodo. Y en las operaciones realizadas por entidades financieras (Ley N° 21.526) se va a considerar los importes devengados en función del tiempo en cada periodo.

5.2 CONCEPTOS QUE NO INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE

- Los importes correspondientes a impuestos (Internos, IVA Débito Fiscal, Combustibles Líquidos y Gas Natural, destinados a los Fondos Nacionales de Autopistas, Especial de Tabaco y de Fomento Cinematográfico).
- Los reintegros de capital.
- Los reintegros de gastos que perciban los comisionistas, consignatarios y similares.
- Los subsidios otorgados por el Estado Nacional, Provincial o Municipal.
- Los ingresos que sean por venta de bienes de uso.
- Los ingresos que obtengan los asociados de cooperativas de producción de bienes y servicios (por los cuales la cooperativa haya pagado el gravamen).
- Los importes de compras de productos y ventas de servicios efectuadas por los asociados a las cooperativas de provisión (por la cual la cooperativa haya pagado el impuesto).
- En las cooperativas, los importes provenientes de operaciones realizadas con cooperativas de grado superior radicadas en la Provincia (siempre que éstas hayan tributado el impuesto).
- Los importes abonados a otras entidades prestatarias de servicios públicos, en el caso de cooperativas o secciones de provisión de los mismos servicios.
- Los ingresos de las cooperativas de trabajo provenientes de los planes y programas previstos en la Resolución N° 3026/06 del Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (I.N.A.E.S.).

5.3 DEDUCCIONES

- Devoluciones, bonificaciones y descuentos ya sea por: época de pago, volumen de ventas, u otros (según usos y costumbres).
- Los créditos incobrables (siempre que hayan sido computados como ingreso gravado en cualquier período fiscal). Son índices justificativos de la incobrabilidad: la cesación de pagos real y manifiesta, la quiebra, el concurso preventivo, la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo. Si posteriormente se recupera total o parcialmente, este crédito se imputará por lo percibido en el periodo en que ocurra.
- Devoluciones de envases y mercaderías (siempre que no se trate de actos de retroventa o retrocesión).

5.4 EXENCIONES

Las exenciones son liberalidades que utiliza el legislador para neutralizar la consecuencia de la materialización del hecho imponible, es decir, verificado el hecho imponible se produce el nacimiento de la obligación tributaria pero el legislador exime de ella a los sujetos pasivos del impuesto.

Los diferentes tipos de exenciones que existen son:

- **Objetivas:** cuando se exime un determinado objeto
- **Subjetivas:** cuando se exime un determinado sujeto
- **Mixtas:** cuando se exime objeto y sujeto a la vez.

En el caso de este impuesto, podemos encontrar exenciones en el Código Fiscal de Mendoza, en la Parte General (exenciones para todo impuesto provincial) y en su Parte Especial (exenciones del impuesto sobre los ingresos brutos), y también en leyes Nacionales y Provinciales.

En la parte general del Código Fiscal, las exenciones están en el Artículo N° 87, son de tipo subjetivas y deben ser solicitadas por única vez al organismo recaudador.

Por otro lado, las exenciones especiales de este impuesto se hallan en el Artículo N° 189, las cuales son objetivas, subjetivas y mixtas, y operan de pleno derecho, a excepción de la prevista en el inciso 22 la cual requiere validarse mensualmente.

5.4.1 Subjetivas

- El Estado Nacional, Provincial y Municipal (no comprende a las empresas del Estado).
- Las Bolsas de Comercio (que cotizan títulos valores) y los Mercados de Valores.
- Los representantes diplomáticos y consulares de los países extranjeros acreditados ante el Gobierno de la República Argentina.
- Las asociaciones mutualistas.
- Las obras sociales de la Ley Nacional N° 23.660 y modificatorias, las asociaciones o entidades de beneficencia, de bien público, asistencia social, educación, científicas, artísticas, culturales, deportivas, las instituciones religiosas y las asociaciones gremiales, (siempre que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales, acta de constitución o documento similar)
- Los establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficiales.
- Los ingresos provenientes de diarios, emisoras de radiotelefonía y televisión.

- Las cooperativas de vivienda.
- Los establecimientos privados, dedicados exclusivamente a la atención, habilitación y rehabilitación de Personas Discapacitadas.
- Las Sociedades de Garantía Recíproca y Fideicomisos que fomenten el desarrollo de Pymes.
- Las microempresas de la Ley N° 7659.
- Los monotributistas efectores inscriptos en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social del Ministerio de Desarrollo Social de la Nación; los emprendedores inscriptos en el Registro Provincial de Emprendedores de la Economía Social; y las personas comprendidas en programas de inclusión y promoción del Ministerio de Desarrollo Social y Derechos Humanos.
- Los Operadores de Gestión Comunitaria de Agua, que se ubiquen en zonas rurales, conformados jurídicamente como asociaciones cooperativas o uniones vecinales.
- Los fideicomisos en los que participen, directa o indirectamente, la Provincia de Mendoza, los Municipios, la Administradora Provincial del Fondo para la Transformación y el Crecimiento de Mendoza, como fiduciante; y Mendoza Fiduciaria S.A. en cumplimiento de su objeto social.
- Las empresas de impacto social o ambiental y/o de economía social que sean reconocidas como tales por el Ministerio de Economía, Infraestructura y Energía en las condiciones que este reglamente, por las actividades que desarrollen. Asimismo, los adquirentes de los bienes o servicios producidos por las empresas referidas en el presente inciso, tributarán el cincuenta por ciento (50%) de la alícuota que corresponda por la comercialización de los mismos.

5.4.2 Objetivas

- Operaciones sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro por el Estado, como así también las rentas producidas por los mismos y los ajustes de estabilización o corrección monetaria. También toda operación sobre acciones y la percepción de dividendos y revalúos.
- La edición de libros, diarios, periódicos y revistas, en todo su proceso de creación. También la distribución y venta de los impresos citados, y los ingresos provenientes de la locación de espacios publicitarios (avisos, edictos, solicitadas, etc.).
- El transporte internacional de pasajeros o cargas efectuadas por empresas constituidas en el exterior, a condición de reciprocidad.
- El transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el país.
- Los intereses y/o actualización de depósitos en caja de ahorro, plazo fijo y cuenta corriente.

- El alquiler de inmuebles destinados a vivienda, cuando no superen en conjunto el monto que establezca la Ley Impositiva y el número de unidades arrendadas no sea más de dos (2).
- Los ingresos de los asociados de cooperativas de trabajo, provenientes de los servicios prestados en las mismas. No exime a los ingresos por prestaciones o locaciones de obras o de servicios por cuenta de terceros aun cuando dichos terceros sean asociados o tengan inversiones que no integren el capital, tampoco alcanza a los ingresos de dichas cooperativas.
- Los ingresos por trabajo en relación de dependencia (con remuneración fija o variable); cargos públicos y jubilaciones; los encargados de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor; y trabajadores de casas particulares.
- Los ingresos provenientes de las exportaciones (ventas de bienes y/o servicios).
- Las comisiones obtenidas por los consorcios o cooperativas de exportación, que corresponda a exportaciones realizadas por cuenta y orden de sus asociados componentes (Pymes de capital nacional por las operaciones de bienes y servicios promocionados, cuyo destino sea la exportación).
- La venta de lotes que no sean más de tres (3) unidades y que no superen trescientos metros cuadrados (300 m²) cada una (excepto que se trate de loteos efectuados por sujetos que tengan otra actividad objeto del impuesto).
- La venta de inmuebles que se realice después de dos años (2) de su escrituración (salvo que el enajenante desarrolle otra actividad objeto del impuesto). Este plazo no se va a exigir cuando sean ventas efectuadas por sucesiones y venta de única vivienda efectuada por el propietario. Tendrán igual tratamiento las transferencias de boletos de compraventa en general, computándose el plazo de dos (2) años a partir de la fecha del boleto.
- Los ingresos de los sujetos dedicados a actividades artísticas: autores, compositores y artistas locales con domicilio real en la Provincia de Mendoza (excepto productores de espectáculos), hasta el monto que fije anualmente la Ley Impositiva.
- Toda operación de seguros contra granizo de cultivo agrícola en Mendoza.
- Los ingresos que genere el Fideicomiso para el Acceso al Financiamiento de las PyMes a constituirse en el marco del Subprograma de Mejora en las Condiciones de Acceso al Financiamiento, Programa de Desarrollo Productivo y Competitividad de la Provincia de Mendoza.
- La comercialización a consumidor final de Gas Licuado de Petróleo (G.L.P.) envasado en garrafas de hasta 45 kg.

- Los ingresos provenientes de la distribución de energía eléctrica entre distribuidoras.
- Los ingresos derivados de los intereses y/o actualización de capital en los mutuos con garantía hipotecaria destinados a operatorias de vivienda única.
- Los ingresos que devengue el desarrollo de las actividades que se indiquen en la Ley Impositiva. Esta exención requiere de manera obligatoria tramitar mensualmente el certificado por la página web de la Administración Tributaria Mendoza para gozar del beneficio. El certificado tendrá vigencia durante el mes de que se trate y a partir del día en que sea emitido, y el plazo límite para pedirlo es el mes. Los requisitos mensuales que debe cumplir el contribuyente para su obtención son:

a. No registrar deuda vencida respecto de todos los recursos, impuestos, tasas o sanciones que recauda la Administración Tributaria Mendoza, incluso los de naturaleza no tributaria.

b. Tener radicados en la Provincia todos los vehículos afectados al desarrollo de la actividad de que se trate. En el caso de inicio de actividades se otorga un plazo de seis meses para hacerlo.

c. Tener presentadas en tiempo y forma las declaraciones juradas anuales y/o mensuales correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos que se encuentren vencidas al momento de la solicitud.

Si no se cumplen alguna de las condiciones, esto implicará el decaimiento del beneficio a partir de la fecha de tal incumplimiento, y el contribuyente no podrá acceder nuevamente al mismo hasta el mes en que satisfaga completamente los requisitos. Sin perjuicio de lo dicho en el punto a precedente, se podrá igualmente obtener el beneficio si al momento de solicitarlo registre deuda vencida correspondiente al ejercicio fiscal en curso, siempre que la misma no supere el monto que fije anualmente la Ley Impositiva y esté cancelada al momento de solicitar el siguiente certificado. Si surgiera una deuda devengada de ejercicios anteriores, y se hubiera obtenido los certificados de dichos ejercicios, no perderá los beneficios siempre y cuando la deuda sea inferior al 10% del total de impuestos que por todo concepto debió pagar en ese año y realice la cancelación en el plazo de treinta días desde que se encuentre firme. En caso contrario, si decae el beneficio de un ejercicio fiscal anterior, ello importará la pérdida del mismo beneficio correspondiente a los ejercicios siguientes. Sin perjuicio de ello, podrá conservar el beneficio del año en curso el contribuyente que, dentro de los treinta (30) días de quedar firme la deuda, cancele totalmente la misma.

La exención mencionada en el punto anterior, en ningún caso alcanzan a:

1. Las actividades hidrocarburíferas, sus servicios complementarios y los supuestos previstos en el Artículo 21 de la Ley Nacional N° 23.966, y modificatorias.

2. Las ventas minoristas y/o prestaciones o locaciones de servicios a consumidor final realizadas por los sujetos que desarrollen actividades del sector.

3. Las actividades complementarias que realicen los sujetos comprendidos en el beneficio, excepto cuando las mismas consistan en la aplicación de ajustes por desvalorización y/o intereses.

Tabla N° 1 "Régimen de Exenciones del Código Fiscal de la Provincia de Mendoza"				
Artículo	Tipo de Exención	Incisos	Exime de	Solicitud exceción
Artículo N° 87 C.F.	Objetivas	No posee		
	Subjetivas	1;4	Todo Impuesto Provincial.	Debe ser solicitada Decreto N° 602/83
2;3;5;6;7;8;9;10;11		Todo Impuesto Provincial; excepto: tasas y contribuciones de mejoras.		
Artículo N° 189 C.F.	Objetivas	8;9;10;11;12;13;15;16;17;18;19;20;21;23;26;29;32;34	Ingresos Brutos	No debe ser solicitada. Opera de Pleno Derecho.
		22	Ingresos Brutos	Solicitada por MES.
	Subjetivas	1;2;3;4;5;6;7;14;24;25;27;28;30;31;33	Ingresos Brutos	No debe ser solicitada. Opera de Pleno Derecho.

6. METODO ESPECIAL

En algunos casos, la base imponible se determinará mediante el método especial, que es el reconocimiento de una particular forma de retribución de ciertas prestaciones de servicios.

La base imponible estará constituida por la diferencia entre los precios de compra y de venta en la comercialización mayorista y minorista de combustibles líquidos; de billetes de lotería y juegos de azar; de tabacos, cigarros y cigarrillos (comercio mayorista y minorista); en las operaciones de compra/venta de divisas; en los productos con precio oficial de venta fijado por el Estado; en los

productos medicinales vendidos en farmacias y droguerías (se podrán deducir los descuentos y/o bonificaciones que las farmacias realicen a sujetos que se encuentran en el sistema de control de las Superintendencias de Riesgos del Trabajo y Servicios de Salud); en la distribución y comercialización del Gas Licuado de Petróleo envasado en garrafa; en la comercialización de automotores y moto vehículos nuevos.

La base imponible será el total de la suma del haber de las cuentas de resultado para las Entidades Financieras comprendidas en la Ley Nacional de Entidades Financieras N° 21.526 y modificatorias.

Para las Compañías de Capitalización y Ahorro y las empresas que realicen operaciones de ahorro previo, se considera monto imponible: las cuotas, aportes u otras obligaciones a cargo de los adherentes; las sumas ingresadas por locación de bienes inmuebles y la renta de valores mobiliarios no exentas de gravamen, así como las provenientes de cualquier otra inversión de sus reservas.

Para el caso de las Compañías de Seguros y Reaseguros se considerarán las sumas devengadas en concepto de primas de seguros directos, netas de anulaciones; las primas de reaseguros activos (incluidas retrocesiones) netas de anulaciones y de comisiones de reaseguros; los recargos y adicionales a las primas netas de anulaciones; la locación de bienes inmuebles y la renta de valores mobiliarios no exenta del gravamen; las participaciones en el resultado de los contratos de los reaseguros pasivos y todo otro ingreso proveniente de la actividad financiera y de otra índole.

En las operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, o cualquier otro tipo de intermediario, cuando actúen por cuenta y orden de terceros, la base imponible estará dada por la diferencia entre los ingresos del período y los importes que correspondan en el mismo a sus comitentes. Cuando éstos vendan en nombre y por cuenta propia bienes de terceros, la base imponible será el monto facturado a los compradores.

El monto imponible va a ser los intereses y los ajustes por desvalorización monetaria para las operaciones de préstamos en dinero, realizados por personas humanas o jurídicas que no sean las contempladas por la Ley Nacional de Entidades Financieras N° 21.526.

En las agencias de publicidad, la base imponible estará dada por los ingresos provenientes de los servicios de agencia, las bonificaciones por volúmenes y los montos provenientes de servicios propios y productos que facturen.

Otro caso particular en la determinación del impuesto, es el de los casinos, salas de juego y similares, en el que se va a tener en cuenta la utilidad bruta: valor que surja de restarle a la recaudación lo pagado en dinero al público.

Por último, se encuentra el caso que nombra el Artículo N° 185: Los supermercados, autoservicios, hipermercados y similares deberán incluir en su monto imponible los ingresos brutos producidos por la actividad de los ocupantes de locales cuyo uso hayan cedido, siempre que sean registrados como las demás operaciones. En los restantes casos, el ocupante tributará según sus ingresos y el locador por lo que se devenguen a su favor como se dispone para los alquileres.

7. REGIMEN SIMPLIFICADO

Actualmente, en la provincia de Mendoza como en otras, el régimen simplificado para ingresos brutos se ha adherido al monotributo nacional, conocido como Monotributo Unificado Mendoza (MUM). Es decir, se trata de un “Sistema Único Tributario” que alcanza a los contribuyentes comprendidos en el régimen simplificado para pequeños contribuyentes establecido por la ley nacional 24977 (monotributo) desde la categoría “A” a la “F”, y los sujetos que se encuentran alcanzados por el impuesto sobre los ingresos brutos.

Se recaudarán mensualmente en forma conjunta los tributos mediante importes fijos, correspondientes a los regímenes simplificados.

Tabla N° 2 "Categorías de Monotributo"		
Categoría	Monotributo	Ingresos Brutos
A	\$ 1.296	\$ 280
B	\$ 1.447	\$ 440
C	\$ 1.654	\$ 590
D	\$ 1.950	\$ 880
E	\$ 2.562	\$ 1.170
F	\$ 3.067	\$ 1.460

No podrán tributar mediante el MUM, los sujetos que estén comprendidos en el Régimen de Convenio Multilateral; los que por su actividad o condición estén exentos del pago del impuesto sobre

los ingresos brutos; los que han sido excluidos del monotributo por la Administración Federal de Ingresos Públicos; los que sean recategorizados a una categoría superior a la prevista por las respectivas leyes; los que hayan renunciado ante la AFIP al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

8. ALICUOTAS

El Código Fiscal en su Artículo N° 202 menciona que la Ley Impositiva fijará las diferentes alícuotas para las distintas actividades gravadas. En esta ley se establecen los impuestos mínimos y los importes fijos que deben abonar los contribuyentes, teniendo en cuenta la actividad, la categoría de los servicios prestados o actividades realizadas, entre otras.

Se pueden encontrar casos en los que un contribuyente realice dos o más actividades o rubros con distintos tratamientos. Lo que debe hacer el sujeto pasivo es registrar por separado los ingresos de cada una de ellas, de lo contrario le corresponderá tributar por la que tenga mayor alícuota.

9. ACTIVIDADES COMPLEJAS

Se debe distinguir las actividades que se desarrollan en una etapa, de aquellas que se desarrollan en dos o más. A estas últimas las llamamos complejas. Esto es necesario para valorar cuál es la actividad principal desarrollada y aplicar la correspondiente alícuota.

Por ejemplo, el vino, pasa por varias etapas, como la producción primaria, la actividad industrial y finalmente el comercio. En este caso se tomará como actividad principal a la industrial, al requerir mayor esfuerzo, más inversión que las otras.

10. ACTIVIDADES COMPLEMENTARIAS

Para que una actividad se considere complementaria de otra, se tendrán en cuenta los factores de necesidad, imprescindibilidad e integridad.

Las actividades o rubros que sean complementarios (incluida la financiación y el ajuste por desvalorización monetaria), estarán gravados por la misma alícuota que corresponda aplicar a la actividad principal, salvo cuando la actividad principal se encuentre exenta, que en este caso la complementaria estará alcanzada.

Cuando los sujetos que no realizan comercio minorista, o sea desarrollen actividades primaria, industria manufacturera, comercio al por mayor o exentas, y eventualmente vendan sus productos a consumidor final (comercio minorista), tributarán el impuesto a la mayor alícuota para los rubros de comercio, independientemente de la que correspondiere por su actividad específica, excepto el caso del

productor agropecuario integrado en cooperativas para la comercialización de sus productos en las condiciones que establezca la Administración Tributaria Mendoza (A.T.M.).

11. AUMENTO Y REDUCCION DE ALÍCUOTAS

En la planilla Anexa de la Ley Impositiva, se encuentra cada actividad con su alícuota determinada. Algunas actividades al cumplir con ciertas condiciones, como haber obtenido los ingresos indicados, van a estar sujetas a un incremento de alícuota. Un ejemplo es las actividades incluidas en el rubro 3: industria manufacturera, cuando el total de ingresos gravados, no gravados y exentos, obtenidos en el periodo fiscal anterior supere la suma que determine la Ley Impositiva Anual vigente, la alícuota general que corresponda tributar por la mencionada actividad se verá incrementada entre un 0,5% y hasta un 1%, según tramos de ingresos.

También se puede encontrar casos en los que haya una reducción de alícuota, por ejemplo, en actividades que antes estaban exentas, ahora están gravadas y se puede acceder a una reducción cumpliendo algunos requisitos.

12. S.I.R.C.R.E.B.

El S.I.R.C.R.E.B. es el Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias, es un sistema que posibilita la recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos a través de la retención sobre las acreditaciones bancarias.

Los sujetos pasibles son aquellos contribuyentes pertenecientes al Régimen del Convenio Multilateral, y que tributen en al menos una de las jurisdicciones adheridas, y también los contribuyentes locales de las Jurisdicciones que han decidido su inclusión.

Como consecuencia, estas retenciones se deducirán como impuesto pagado en la declaración jurada del mes al que corresponden las retenciones o período futuro.

Hay determinadas acreditaciones que se encuentran excluidas de esta retención, tales como:

- Importes de remuneraciones al personal en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones, cuotas alimentarias, indemnizaciones laborales, por accidentes y otros conceptos similares que se depositen judicialmente y préstamos de cualquier naturaleza, otorgados por la misma entidad obligada a actuar como agente de recaudación.
- Importes por reintegros de asignaciones familiares.

- Transferencias de fondos por cualquier medio (excepto cheques), con destino a otras cuentas abiertas a nombre de idénticos titulares.
- Acreditaciones por la transformación de las distintas monedas.
- Acreditación de intereses.
- Importes que se acrediten como consecuencia de las operaciones de exportación de mercaderías.
- Acreditación de plazos fijos, entre otras.

Como se puede observar en este capítulo, se pretende introducir al lector en los conocimientos necesarios para comprender el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la problemática que planteamos en este Trabajo de Investigación.

CAPITULO III

CONVENIO MULTILATERAL

En este tercer capítulo se desarrollan todos aquellos conceptos relacionados con la Ley de Convenio Multilateral; desde sus antecedentes, su ámbito de aplicación, los métodos de distribución existentes y el cálculo de los coeficientes para poder llevar a cabo la aplicación del mismo.

El Convenio Multilateral surge de un pacto entre el Gobierno Autónomo de la Ciudad de Buenos Aires y las provincias. El objetivo del mismo es prorratar la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, de manera de evitar la múltiple imposición que se generaría si a su vez los fiscos locales también los gravaran, en aquellos casos en los que un contribuyente lleve a cabo una actividad en dos o más jurisdicciones.

1. DISTRIBUCION DE LA COMPETENCIA TRIBUTARIA

Debemos distinguir básicamente entre dos formas de organización de los Estados, el federal y el unitario; el primero de ellos busca la descentralización política, de manera que se respete la autonomía que poseen las provincias dentro de la nación; y el segundo de ellos, busca un gobierno centralizado en la ciudad de Buenos Aires.

Al ser nuestro país federalista, el tratado de las potestades tributarias es fundamental, y por ende se establecen distintos niveles de gobierno:

- Gobierno Nacional: Respecto a derechos de exportación e importación posee la potestad exclusiva y permanente; y concurrente con las provincias respecto a impuestos indirectos.
- Gobierno Provincial: Si bien tienen la potestad exclusiva en impuestos directos, éstos también pueden ser legislados por el Gobierno Nacional pero sólo de manera excepcional y transitoria. Además poseen potestad tributaria en forma concurrente con la nación respecto de impuestos indirectos.
- Gobierno Municipal: Conservan autonomía financiera y económica de acuerdo a lo que determine cada Constitución Provincial.

2. CONVENIO MULTILATERAL: OBJETIVO

Existe la posibilidad de que se generen problemas de múltiple imposición como consecuencia de las potestades tributarias. Dichos problemas pueden producirse en sentido horizontal, es decir, cuando comprende a gobiernos del mismo nivel (entre municipios o entre provincias), el cual se soluciona a través del régimen del Convenio Multilateral; o pueden producirse en sentido vertical, cuando comprende gobiernos de diferentes niveles (tal como “Provincia- Nación” o “Municipio- Provincia”), el cual se soluciona a través de la Ley de Coparticipación (regula cómo se produce la distribución de los impuestos que recauda el Estado Federal entre las provincias). Por ende el Convenio Multilateral busca evitar la múltiple incidencia de tributos municipales y/o provinciales.

3. ANTECEDENTES DE LA SANCION DEL CONVENIO MULTILATERAL

Las provincias, en el año 1948 empiezan a pensar en crear un tributo que reemplace a los existentes, que eran de escasa y difícil recaudación. A partir de esto, se sanciona por primera vez el impuesto a las actividades lucrativas en la provincia de Buenos Aires, y posteriormente en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en el resto de las provincias; pero este impuesto genera la problemática de la múltiple imposición, en el caso en que el contribuyente desarrollara sus actividades en dos o más jurisdicciones a la vez.

En el año 1950 se plantea la necesidad de corregir los problemas que surgían de la coordinación entre los impuestos de índole municipal, provincial y nacional.

Sin embargo, en el año 1953 surge otro proyecto, el llamado “Convenio Bilateral”, considerado como el primer antecedente del Convenio Multilateral, fue firmado por la provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires con el cual se buscaba evitar la superposición impositiva que se generaba con la aplicación del impuesto a las actividades lucrativas.

Luego, en el año 1954 comienza a regir el que podría designarse como el primer Convenio Multilateral. El mismo fue firmado por 13 provincias, dejando la posibilidad de que se adhieran las restantes. Se debe tener en cuenta que éste acuerdo sólo consideraba los gastos, como elemento exteriorizador de actividad en distintas jurisdicciones.

En junio de 1960, se celebra el “Segundo Convenio Multilateral”, que si bien se caracterizaba por seguir los lineamientos del anterior, la novedad del mismo es que por primera vez incluye los ingresos hasta en un 20% (veinte por ciento).

En octubre de 1964 se aprueba el “Tercer Convenio Multilateral”, que tuvo la característica de no ser suscripto por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Santa Fé. El mismo se caracterizaba por elevar la participación de los ingresos a un 30% (treinta por ciento) y la participación de los gastos a un 70% (setenta por ciento).

En agosto de 1977 se sanciona el actual Convenio Multilateral, el cual comenzó a regir a partir de 1978, y en la misma participan todas las jurisdicciones. Tiene la característica que para modificarla se requiere de unanimidad.

4. ÁMBITO DE APLICACION

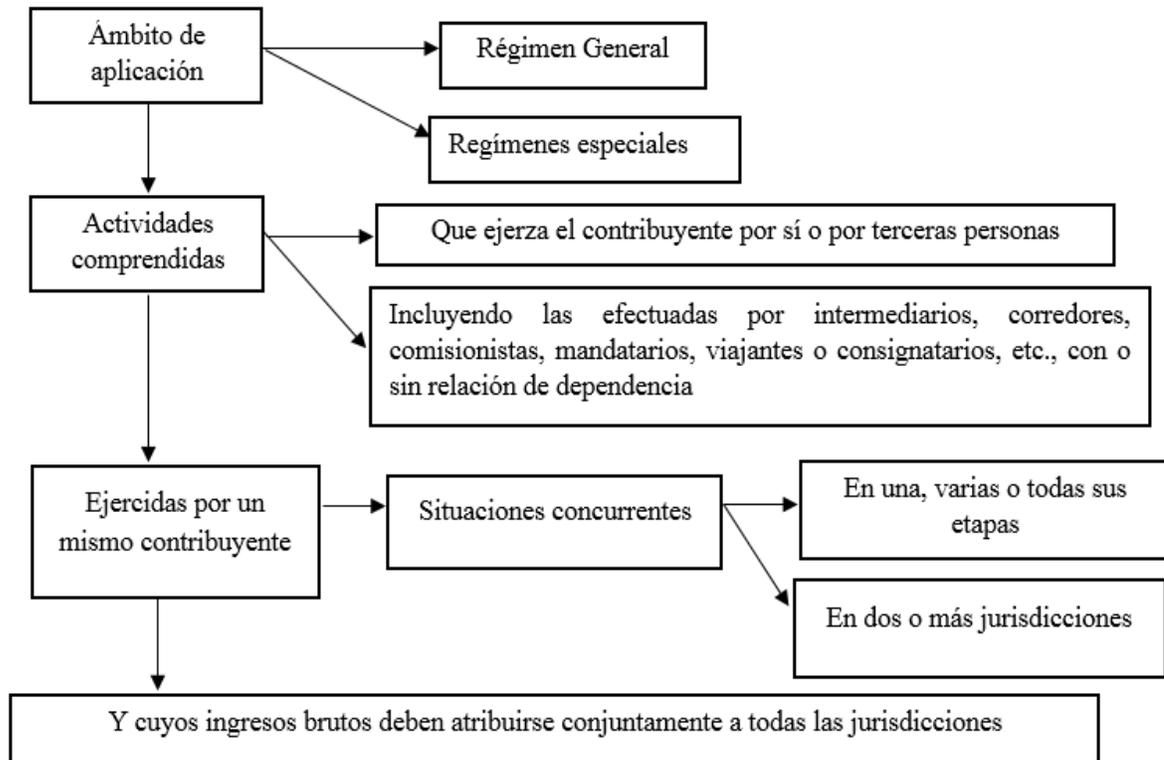
Según el Artículo N° 1 de la Ley de Convenio Multilateral, se hace referencia a aquellas actividades que:

- Son ejercidas por un mismo contribuyente;
- En una, varias o todas sus etapas;
- En dos o más jurisdicciones;
- Sus ingresos brutos deben atribuirse a todas ellas;
- Realizado por sí o por terceras personas (comisionistas, mandatarios, etc.), con o sin relación de dependencia.

El tratamiento de las actividades descriptas anteriormente es conocido como “operaciones entre presentes”.

Cuando se produzcan gastos de cualquier naturaleza que estén vinculados con las actividades propias que realice el contribuyente en una o varias jurisdicciones a la vez, y siendo los mismos no computables, dichas operaciones se encontrarán alcanzadas dentro de lo establecido en el Convenio Multilateral, independientemente del medio utilizado para generar dicho ingreso (teléfono, correspondencia, carta, etc.). Todas las actividades que se desarrollen bajo estas características serán conocidas como “operaciones entre ausentes”, y por lo tanto se debe aplicar el Convenio Multilateral, el cual presume que si se han llevado a cabo gastos en la jurisdicción del sujeto adquirente en la cual el vendedor ha ejercido actividades en la misma.

Gráfico N° 3: “Ámbito de aplicación del Impuesto a los Ingresos Brutos”



5. MÉTODOS DE DISTRIBUCION

Existen dos métodos existentes: el Régimen General, y los Regímenes Especiales. El primero de los métodos propone obtener los coeficientes unificados en base a una ponderación realizada a través de la distribución de ingresos y gastos obtenidos por el contribuyente en un período determinado (histórico) entre las diferentes jurisdicciones, y se utiliza siempre que no corresponda utilizar alguno de los casos especiales.

5.1 REGIMEN GENERAL

5.1.1 Atribución de gastos

De acuerdo al Artículo N° 2 de la Ley de Convenio Multilateral “...los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades objeto del presente Convenio, se distribuirán entre todas las jurisdicciones en la siguiente forma:

- a) El cincuenta por ciento (50%) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.

b) El cincuenta por ciento (50%) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por el intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia. A los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1º deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.” (Bs. As., 30/1/78)

5.1.2 Gastos efectivamente soportados

Se distribuye en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción. Según el Artículo N° 4 de la Ley de Convenio Multilateral: “Un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad, aun 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”. (Bs. As., 30/1/78)

5.1.3 Gastos computables y no computables

- Motivo de la existencia de la clasificación

El Convenio Multilateral es un mecanismo tendiente a distribuir la base imponible entre diferentes jurisdicciones intervinientes en proporción a la actividad desarrollada en cada una de ellas.

Sólo tengo en cuenta los buenos indicadores de la actividad realizada por el contribuyente, dejando de lado aquellos que no lo sean.

- Gastos No Computables
 - Costo materia prima adquiridas a terceros como la de reventa

Los gastos en el Convenio Multilateral se distribuyen a la jurisdicción en la que se devengan, porque allí se utilizan, sin importar desde o donde se paguen.

Aquellos que no llevan una contabilidad y realizan su actividad en más de una jurisdicción, les sería muy complicado atribuir el consumo de los bienes y gastos que integran el costo a cada jurisdicción.

Las exclusiones (no computables) no implican actividad propia, sino de terceros.

- El costo de las obras o servicios que se contraten, para su comercialización

Corresponde a aquellos servicios que se contraten de terceros y los mismos son comercializados, integrando el costo del servicio ofrecido.

No incluye: gastos operativos y gastos no operativos.

Si una empresa de turismo contrato los servicios de un hotel para incluirlos en un paquete turístico, dichos servicios representan un costo (ya que lo comercialicé posteriormente).

- Publicidad y propaganda

Se excluye dicho gasto ya que es complejo medir los efectos que produce en las jurisdicciones. La problemática que surge a raíz de esto es que se plantea en referencia al lugar donde dicho gasto otorga sustento territorial.

- ✓ Medio de comunicación masivo: Respecto a si el hecho de que la publicidad se paga en un determinado lugar y posee efectos en todo el país, si ese hecho confiere o no sustento.
- ✓ Medio de circulación restringida: Otorga sustento a dicho lugar, por lo cual debería reverse su no computabilidad.

- Tributos nacionales, provinciales y municipales

La no computabilidad se debe a la dificultad de apropiación a las jurisdicciones y no exteriorizan la actividad del contribuyente.

Se debe tener en cuenta que las contribuciones patronales son consideradas gastos computables.

- Intereses

Se consideran un gasto ajeno a la actividad del contribuyente; se asignaría a la jurisdicción de la administración.

- Honorarios y sueldos directores, síndicos y socios de sociedades, cuando excedan el 1% de la utilidad contable

Si el resultado contable es negativo y la asamblea decide asignar retribuciones, dicho gasto: ¿es o no computable? Si no hay actividad, entonces no hay importe atribuible a dicho gasto computable, siendo todo no computable.

El excedente en lo que supera el 1% es no computable.

- Otros gastos no computables
 - El excedente de la amortización contable por sobre la impositiva
 - Los quebrantos por incobrables
 - Los gastos vinculados a exportaciones
 - Las diferencias de cambio, salvo compraventa de divisas
 - Gastos vinculados con actividades comprendidas en los regímenes especiales.

5.1.4 Gastos de escasa significación

Según el Artículo N° 4 de la Ley de Convenio Multilateral: “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 razonablemente...”. (Bs. As., 30/1/78)

- Gastos no atribuibles con certeza
 - Gastos de escasa significación: La distribución se realiza en la misma proporción que el resto.
 - Gastos que no son de escasa significación: La distribución se realiza con criterio fundado.

6. SUSTENTO PRESUNTO – OPERACIONES VIA MEDIOS ELECTRONICOS

Se establece una presunción sin admitir prueba en contrario respecto a que existen gastos presuntos que otorgan sustento territorial al domicilio del comprador cuando lo hace por alguno de estos medios.

7. ATRIBUCION DE GASTOS DE FLETE

Tabla N° 3: “Atribución de gastos de fletes”

Fletes de compra	Fletes de venta
<p>*Criterio contable (forma parte del costo de bien).</p> <p>*Criterio del Convenio Multilateral: se aparta del criterio contable. Es un gasto computable.</p> <p>*Por partes iguales entre las jurisdicciones que se realice el transporte.</p>	<p>*Por partes iguales entre las jurisdicciones que se realice el transporte.</p> <p>*Evaluar cada operación en forma individual.</p> <p>*No atribuir a jurisdicciones de tránsito.</p>

8. ATRIBUCION GASTOS AMORTIZACION BIENES DE USO

Distribución en proporción a los ingresos que se atribuyan a cada jurisdicción dónde es utilizado el bien de uso que da lugar a la amortización.

9. ATRIBUCION DE INGRESOS

9.1 INGRESOS COMPUTABLES Y NO COMPUTABLES

El texto del Convenio Multilateral no hace mención a qué ingresos son o no computables, como tampoco deben ser distribuidos.

Tabla N° 4: “Ingresos computables y no computables”

<p>*Gravados</p> <p>*Gravados a tasa cero</p> <p>*Exentos</p>	<p>Ingresos Computables</p>
---	-----------------------------

No alcanzados	Ingresos No Computables
---------------	-------------------------

9.1.1 Atribución de ingresos computables

El Convenio Multilateral no dice nada sobre cómo atribuir ingresos computables a las diferentes jurisdicciones; su Artículo N° 2 establece: "...en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción...". (Bs. As., 30/1/78)

9.1.2 Cuadro distribución de ingresos computables

Tabla N° 5: "Cuadro distribución de ingresos computables"

Atribución de ingresos	Operaciones "entre presentes"	Se asignarán a la jurisdicción de donde provengan los ingresos (siempre debe existir sustento territorial).
	Operaciones "entre ausentes"	Se asignarán a la jurisdicción del domicilio del adquirente (siempre debe existir sustento territorial).

- Operaciones "entre presentes": Se les denomina al resto de las operaciones que no se hayan formalizados por los siguientes medios: correspondencia, telégrafo, teléfono, internet (dichos ingresos deben ser atribuidos a la jurisdicción que corresponda al domicilio del adquirente de dichos bienes, obras o servicios).

10. REGIMENES ESPECIALES DE DISTRIBUCION DE LA BASE IMPONIBLE

Son regímenes específicos de distribución de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, determinados dentro del Convenio Multilateral.

10.1. ACTIVIDAD DE LA CONSTRUCCION

10.1.1 Actividades y sujetos involucrados

Se establece que para los sujetos que ejecuten actividades relacionadas con la construcción y, que posean la oficina, administración o escritorio en una jurisdicción y realicen las obras en otra u otras jurisdicciones.

Esto se encuentra establecido en el artículo sexto del Convenio Multilateral, y cabe aclarar que también involucra a aquellas actividades complementarias a la construcción.

10.1.2 Distribución

La base imponible se va a distribuir de la siguiente forma:

- 10% (diez por ciento) de los ingresos hacia la jurisdicción donde está la oficina, administración o escritorio.
- 90% (noventa por ciento) de los ingresos a la jurisdicción donde se ejecuta la obra.

10.1.3 Jurisprudencia

Qué sucede si existe una administración principal y varias administraciones menores dónde están las obras, ¿Cuál debe entenderse que es el lugar dónde está la oficina o escritorio? Existen dos tipos de fallos a analizar; el primero de ellos tiene en cuenta como lugar de la administración principal el lugar donde se reúne el directorio y toma decisiones la empresa; y el segundo fallo toma en cuenta que el 10% (diez por ciento) de los ingresos se distribuye entre las jurisdicciones donde se encuentran los administradores.

¿Qué sucede cuando la empresa realiza varias actividades complejas, encuadrando una de ellas en las disposiciones del Artículo N° 6 de la Ley de Convenio Multilateral? Existe un único fallo sobre esta temática en la cual se considera que siendo las actividades escindibles entre sí, las de construcción van por el artículo 6 del Convenio Multilateral y el resto según el artículo 2 del mismo.

¿Qué sucedería con las empresas de peajes? El 90% de los ingresos atribuibles al lugar donde se realizan las obras en función del Artículo N° 2 de la Ley de Convenio Multilateral, considerando para los ingresos los kilómetros de obras habilitados en cada jurisdicción y para los gastos se considerarán los propios de cada actividad, sin considerar los de administración.

10.2 ENTIDADES DE CAPITALIZACIÓN, AHORRO, SEGURO, PRÉSTAMO

10.2.1 Actividades incluidas

Comprende a compañías de seguros y entidades tendientes a captar fondos de terceros y otorgar préstamos no encuadrados en la Ley de Entidades Financieras (comprendía a las AFJP), que cuenten con la administración en una jurisdicción y acuerden operaciones afines con bienes o personas situadas o domiciliadas en otra u otras jurisdicciones.

10.2.2 Distribución

La base imponible se va a distribuir de la siguiente forma:

- 20% (veinte por ciento) de los ingresos a la jurisdicción donde está la administración o sede central (excluye a las sucursales).
- 80% (ochenta por ciento) de los ingresos a la jurisdicción donde esté radicado el bien o domiciliada la persona asegurada.

10.3 ENTIDADES REGIDAS POR LEY 21.526 DE ENTIDADES FINANCIERAS

El Convenio Multilateral, en su Artículo N° 8 instaura un régimen especial para los sujetos comprendidos dentro de la Ley de Entidades Financieras, que cuenten con sucursales habilitadas en una o varias jurisdicciones. Dicho artículo le permite al fisco poder gravar la parte de los ingresos que le pertenezca en proporción a la sumatoria de los intereses pasivos, ingresos y actualizaciones pasivas de cada jurisdicción en la cual la entidad poseyere sucursales o casas habilitadas para llevar a cabo sus actividades.

Hay que tener en cuenta que se deben excluir los ingresos pertenecientes a las actividades llevadas a cabo en jurisdicciones donde la entidad no tuviere sucursales o filiales debidamente habilitadas, ya que en estos casos dichos resultados serán cargados en su totalidad a la jurisdicción en donde la operación se hubiere realizado.

10.3.1 Distribución

- Se distribuye en función del porcentaje que surge de la sumatoria de ingresos, intereses y actualizaciones pasivas (todas sumando) sobre el total de ingresos netos del período.
- Se asigna a cada jurisdicción donde la entidad tenga casas habilitadas.

10.3.2 Ejemplo

Tabla N° 6: “Distribución ingresos netos del período”

Banco “XX S.A.”	Septiembre 2018
Intereses activos	\$15.000
Servicios	\$9.800
Intereses pasivos	(\$10.450)
Resultado	\$14.350

Tabla N° 7: “Distribución ingresos netos del período en Córdoba y Buenos Aires”

	Totales	Córdoba	Buenos Aires
Intereses actuales	\$15.000	\$12.000	\$3.000
Servicios	\$9.800	\$2.000	\$7.800
Intereses pasivos	\$10.450	\$5.850	\$4.600
Totales	\$35.250	\$19.850	\$15.400
Porcentajes	100%	56%	44%

Tabla N° 8: “Distribución de ingresos netos de acuerdo al coeficiente obtenido”

Jurisdicción	%	Ingresos
Córdoba	56%	\$8.036
Buenos Aires	44%	\$6.314
Totales	100%	\$14.350

Por ejemplo a Córdoba se le aplica la alícuota del 3% (o lo que corresponda) para el pago de ingresos brutos sobre los \$8.036 y se determina el impuesto a pagar.

10.4 EMPRESAS DE TRANSPORTE DE PASAJEROS O CARGA

10.4.1 Actividades incluidas

El mismo se encuentra comprendido en el artículo nueve del Convenio Multilateral, el cual establece un sistema especial de prorrateo de la base imponible para las empresas de transporte de pasajeros o cargas que desenvuelvan sus actividades en dos o más jurisdicciones.

Cabe destacar que se incluye dentro del servicio de transporte el transporte de gas por medio de gasoductos.

“Al lugar desde donde parte la carga, que puede o no coincidir con el lugar donde se concertó la operación, donde se perciba el importe del flete, donde se facture o de donde parte el vehículo que transportará la carga”.

10.4.2 Distribución

Cien por ciento (100%) de ingresos al lugar de inicio del viaje. ¿Dónde se entiende que se inicia el viaje? Es el lugar físico de inicio, y no donde el pasajero o la empresa contratan el mismo.

10.5 PROFESIONES LIBERALES

10.5.1 Actividades y sujetos comprendidos

Se debe aplicar el artículo diez del Convenio Multilateral, cuando dichas actividades sean realizadas por personas que posean su oficina en una jurisdicción y lleven a cabo trabajos profesionales en otra u otras.

10.5.2 Requisitos

- Profesión liberal ejercida por personas o empresas, pero que su objeto único sea prestar servicios profesionales.
- Tener estudio, oficina o consultorio en una jurisdicción.
- Desarrollar actividades en otra jurisdicción.

10.5.3 Distribución

La distribución de la base imponible será la siguiente:

- 20% (veinte por ciento) a la jurisdicción dónde se encuentra la sede.
- 80% (ochenta por ciento) a la jurisdicción donde se lleven a cabo las operaciones.

10.5.4 Ejemplo

Se posee estudio en jurisdicción A y actividad en jurisdicción B, entonces si son honorarios que se reciben en la jurisdicción A, entonces asigno el 100% de los ingresos a la misma.

10.6 REMATADORES, COMISIONISTAS U OTROS INTERMEDIOS

10.6.1 Sujetos comprendidos

Según dispone el artículo 11 del Convenio Multilateral, existe un régimen de distribución de la base imponible para rematadores, comisionistas u otros intermediarios en aquellos casos en los que cuenten con oficina central en una jurisdicción e intervengan en la venta o negociación de bienes (excluye a los servicios) situados en otra jurisdicción, pudiendo o no tener sucursales donde están los bienes.

10.6.2 Distribución

La distribución de la base imponible comprende:

- 80% (ochenta por ciento) de los ingresos donde están ubicados los bienes.
- 20% (veinte por ciento) de los ingresos a la jurisdicción donde se encuentra la oficina central.

10.7 PRESTAMISTAS HIPOTECARIOS O PRENDARIOS NO ORGANIZADOS EN FORMA DE EMPRESA

10.7.1 Sujetos comprendidos

Comprende a aquellos prestamistas hipotecarios o prendarios que no estén organizados en forma de empresa, que tengan domicilio en una jurisdicción y que sobre los bienes muebles o inmuebles situados en otras jurisdicciones recaiga una determinada garantía.

10.7.2 Distribución

Dadas las condiciones establecidas precedentemente la distribución de la base imponible se hará de la siguiente manera:

- 20% (veinte por ciento) a la jurisdicción donde se encuentre domiciliado el prestamista.
- 80% (ochenta por ciento) a la jurisdicción en la cual se encuentran situados los bienes.

10.8 PRESTAMISTAS HIPOTECARIOS O PRENDARIOS NO ORGANIZADOS EN FORMA DE EMPRESA

10.8.1 Sujetos comprendidos

Comprende a aquellos prestamistas hipotecarios o prendarios que no estén organizados en forma de empresa, que tengan domicilio en una jurisdicción y que sobre los bienes muebles o inmuebles situados en otras jurisdicciones recaiga una determinada garantía.

10.8.2 Distribución

Dadas las condiciones establecidas precedentemente la distribución de la base imponible se hará de la siguiente manera:

- 20% (veinte por ciento) a la jurisdicción donde se encuentre domiciliado el prestamista.
- 80% (ochenta por ciento) a la jurisdicción en la cual se encuentran situados los bienes.

11. ACTIVIDADES PRIMARIAS

Se encuentra establecido dentro del Artículo N° 13 de la Ley de Convenio Multilateral, y tiene la característica de dividirse en tres partes ya que es de difícil comprensión, en el cual el primero de ellos hace referencia al vendedor del producto, y el segundo y tercero ponen en relevancia al comprador.

El objetivo de dicho artículo es proteger a la jurisdicción productora en aquellas actividades interjurisdiccionales donde puede generarse un perjuicio para aquella de donde se extrae y obtiene la riqueza.

11.1 PRIMER PARRAFO ARTICULO N° 13 LEY DE CONVENIO MULTILATERAL

11.1.1. Requisitos a cumplir para su aplicación

Hay que tener en cuenta que si se incumple alguno o algunos de estos requisitos, la actividad del productor no podrá ser incluida dentro de este régimen especial.

- Comprende industrias vitivinícolas y azucareras, productos forestales, mineros, frutos del país y agropecuarios; en bruto, elaborados o semielaborados en la jurisdicción productora.
- El propio productor debe ser quién realice el proceso de fabricación y despacho por fuera de la jurisdicción, en el caso de que los productos sean sometidos a un proceso de industrialización, ya sea total o parcial.

- Dichos productos deben ser despachados por medio del mismo productor (también lo puede realizar cualquier persona que actúe por y para cuenta de él) para su posterior venta fuera de la jurisdicción productora, independientemente que los mismos se vendan luego de haber sido sometidos a un proceso de elaboración o en el mismo estado en el que fueron despachados.
- Lo importante acá es que el productor sea el propietario de dicho bien al momento de realizar el despacho.
- El despacho de estos productos se realiza sin facturar, es decir, estamos en presencia de una venta inexistente en la jurisdicción productora.
- Cabe destacar que si bien la factura es uno de los instrumentos que exterioriza la operación de venta o compra, no es la única forma que existe.

11.1.2. Distribución

La distribución de la base imponible se hará de la siguiente manera:

- A la jurisdicción productora le corresponde el precio oficial o corriente en plaza, al momento del despacho; en el caso de no poder obtener el mismo, se usará el 85% (ochenta y cinco por ciento) del precio de venta.
- A las jurisdicciones comercializadoras se le asigna el resultado que surja de restarle al ingreso bruto total el importe atribuido a la jurisdicción productora; de ser imposible la obtención del mismo se determinará a través del 15% (quince por ciento) del precio de venta obtenido.

11.2 SEGUNDO PARRAFO ARTICULO N° 13 LEY DE CONVENIO MULTILATERAL

Dicho párrafo sólo se aplica para los sujetos y productos que taxativamente se enumeran en él, y determina cómo los industriales deben distribuir los ingresos obtenidos por las compras que realicen directamente a los productores, intermediarios o acopiadores.

11.2.1 Sujetos comprendidos

- Los industriales, por las compras que realicen a los productores de tabaco, exceptuando a las compras que se realicen del mismo producto a intermediarios o acopiadores.
- Los industriales, por las compras de quebracho y algodón que se efectúen a los productores, intermediarios o acopiadores.
- Cualquier sujeto, por las compras de lana, frutas y arroz, realizadas a los productores, intermediarios y acopiadores

11.2.2 Productos incluidos

Los productos comprendidos en este régimen son: frutas, lana, arroz, quebracho, algodón y tabaco.

11.2.3 Distribución

La distribución de la base imponible comprende:

- A la jurisdicción productora le corresponde el importe de adquisición de la materia prima.
- A la jurisdicción o jurisdicciones en donde se desarrollen las demás etapas de elaboración del producto en cuestión, le corresponde el resultado que surja de restarle al ingreso bruto, el importe de adquisición de la materia prima.

11.3 TERCER PARRAFO ARTICULO 13 CONVENIO MULTILATERAL

Dicho párrafo se determina frente a la mera compra de los demás productos forestales, agropecuarios, frutas y/o mineros del país. Pero para que se de esta mera compra, se requiere cumplir con las siguientes condiciones:

- Deben ser productos forestales, agropecuarios y/o frutas del país que no se encuentren encuadradas dentro del artículo segundo de dicho párrafo.
- La jurisdicción de origen no debe gravar al productor.
- Los productos deben ser extraídos para su venta o elaboración fuera de la jurisdicción de origen.

11.3.1 Distribución

La distribución de la base imponible se debe ejecutar de la siguiente forma:

- A la jurisdicción productora le corresponde el 50% (cincuenta por ciento) del precio oficial o corriente en plaza en el lugar y fecha de la compra. En aquellos casos en los que el mismo sea de difícil obtención, se usará el 85% (ochenta y cinco por ciento) del precio de venta obtenido.
- A la o las jurisdicciones industrializadoras y comercializadoras se les asigna el resultado que surja de restarle al ingreso bruto total que obtuvo el comprador, el importe estipulado a la jurisdicción productora.

12 SUSTENTO TERRITORIAL

Según el Artículo N° 1 de la Ley de Convenio Multilateral: “Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3º, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera).” (Bs. As., 30/1/78)

- “Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza”: Que evidencien actividad por parte del contribuyente.
- “Aunque no sean computables”: Ya que estos pueden o no servir para el armado de la planilla de determinación de coeficientes unificados.
- “Pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de un jurisdicción”: Debe existir un nexo entre el gasto y la actividad.
- “Tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este convenio”: Se le permite que la jurisdicción donde se llevó a cabo dicha actividad, gravar una porción de los ingresos generados.

13 DISTINCION ENTRE CONTRIBUYENTE LOCAL Y CONTRIBUYENTE DEL CONVENIO MULTILATERAL

Si el contribuyente desarrolla su o sus actividades en una sola jurisdicción, entonces dicho sujeto se va a encontrar alcanzado bajo las normas determinadas como contribuyente local.

Pero si el sujeto realiza actividades en dos o más jurisdicciones, se basa en el criterio de sustento territorial y lleva a cabo operaciones entre presentes o entre ausentes, dicho sujeto va a encontrarse bajo las normas del Convenio Multilateral, es decir que va a distribuir sus ingresos de acuerdo a lo que en el mismo se disponga y luego se aplican las reglas particulares de cada jurisdicción.

14 CONVENIO SUJETO VS. CONVENIO ACTIVIDAD

Luego de determinar la aplicación del Convenio Multilateral en los casos determinados, debemos considerar aplicar “convenio sujeto” o “convenio actividad” de acuerdo al caso. La primera teoría considera como base al sujeto contribuyente y no a las diferentes actividades que el mismo lleva a cabo; es decir, que cuando un mismo contribuyente ejecuta actividades interjurisdiccionales, va a

efectuar una única distribución de la base imponible, la cual comprende la totalidad de los ingresos brutos obtenidos por cada una de las actividades. La segunda de ellas dictamina que en aquellos casos en los que el contribuyente lleva a cabo actividades distintas en dos o más jurisdicciones a la vez, se deben tomar en forma separada los ingresos y gastos que correspondan a cada una de ellas.

De las dos teorías desarrolladas anteriormente, la que prevalece es la de “Convenio Sujeto”.

15 DETERMINACION DEL COEFICIENTE UNIFICADO EN EL REGIMEN GENERAL

15.1 INGRESOS

15.1.1 Distribución de los ingresos

Se distribuirán entre las jurisdicciones que correspondan los ingresos brutos totales que surjan de las actividades que realice el contribuyente, de la siguiente manera:

- 50% (cincuenta por ciento) en proporción a los ingresos brutos que provienen de cada jurisdicción.
- 50% (cincuenta por ciento) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.

Para llevar a cabo este procedimiento, se requiere plasmar en una planilla los coeficientes de ingresos y en otra los coeficientes de egresos, y a partir de las mismas se procede a determinar el coeficiente unificado.

15.1.2 Asignación de ingresos

Para poder establecer el coeficiente de ingresos y por ende el coeficiente unificado, se requiere una correcta asignación de los ingresos que le correspondan a cada una de las jurisdicciones. Para llevar a cabo esto, debemos hacer una diferenciación entre operaciones realizadas “entre presentes” y operaciones realizadas “entre ausentes”.

En el primero de los casos, ya sea que las operaciones se lleven a cabo por terceros o por establecimientos permanentes, los ingresos se asignarán a la jurisdicción que los produjo. El problema acá surge ya que no consta un criterio unificado con respecto a lo que debe suponerse como que determinado ingreso proviene a una jurisdicción en particular, por lo cual surgen distintas posturas, en las cuales se dice que:

- El ingreso corresponde a la jurisdicción del domicilio del comprador;
- El ingreso corresponde a la jurisdicción en la cual se concerta la operación;
- El ingreso corresponde a la jurisdicción en la cual se produzca la entrega física del bien o prestación del servicio;
- El ingreso corresponde a la jurisdicción en la que se produzca el uso del bien o la prestación del servicio, independientemente del lugar en el que se produjo.

La mejor alternativa sería celebrar los contratos de compraventa en aquellas jurisdicciones en las cuales van a ser usados esos bienes o se va a llevar a cabo la prestación del servicio.

En el segundo de los casos, cuando hacemos referencia a las operaciones llevadas a cabo “entre ausentes”, los ingresos van a ser asignados a la jurisdicción que corresponda al domicilio del comprador de los bienes o servicios. Debemos tener en cuenta que debe existir un gasto en dicha jurisdicción; en el caso de no existir dicho gasto, el mismo se asignará a la jurisdicción del prestador, vendedor o locador.

15.1.3 Ingresos a tener en cuenta

Para determinar los coeficientes anuales se computan la totalidad de los ingresos gravados, gravados a tasa cero e ingresos exentos.

Se debe tener en cuenta que tanto los ingresos como los gastos computables se deben tomar netos de bonificaciones, descuentos, devoluciones u otros conceptos similares, de acuerdo a lo que correspondan.

A la hora de determinar el coeficiente de ingresos, los mismos deben discriminarse de la siguiente manera:

Tabla N° 9: “Ingresos a tener en cuenta”

Ingresos Computables	Ingresos gravados	
	Ingresos exentos	
	Ingresos gravados a tasa cero	
Ingresos no Computables	Ingresos no gravados	Venta de bienes de uso
		Donación recibida
	Ingresos considerados no computables	Exportación
		Diferencias de cambio
	Ingresos de regímenes especiales	Artículos 6 a 13

15.1.4 Prorrateo

En aquellos casos en los que un gasto se vea afectado tanto por actividades que produzcan ingresos no computables como computables, debe establecerse el porcentaje al cual se encuentra afectado a la producción de ingresos computables y luego prorratear el gasto de acuerdo al mismo.

15.2 EGRESOS

15.2.1 Asignación de gastos

Para poder atribuir los egresos que le correspondan a las distintas jurisdicciones, dicho gasto debe ser efectivamente soportado en cada una de ellas, es decir, debe tener correlación directa con la actividad que corresponda, aun cuando dicha erogación se produzca en otra jurisdicción (de esta manera, dichas remuneraciones se presumen soportadas en la jurisdicción en la cual se prestaron los servicios); y a partir de acá poder establecer el coeficiente de egresos y luego el coeficiente unificado.

15.2.2 Gastos a tener en cuenta

Se tienen en cuenta aquellos gastos que se generan al llevar a cabo las actividades, es decir, que se tiene en cuenta la sumatoria de todos los gastos computables que la empresa tuviera durante el normal desarrollo de sus actividades.

Según el Convenio Multilateral, se consideran gastos computables:

- Todo gasto de administración, compra, comercialización, y producción, como sueldos y jornales, primas de seguros, alquileres, entre otros.
- Gastos de transporte, los que se asignarán por partes iguales entre las jurisdicciones en la que se lleve a cabo el hecho imponible. Se debe tener en cuenta que esto no incluye a aquellas jurisdicciones en las que ocurre el mero tránsito.
- Las amortizaciones aceptadas por la ley de impuesto a las ganancias.

Respecto de aquellos gastos que no puedan asignarse con certeza, se van a distribuir en igual proporción que los demás, siempre que los mismos sean de escasa significación respecto de éstos.

De no ocurrir esto, el contribuyente debe distribuirlos de acuerdo a una estimación razonablemente fundada.

Cabe destacar que se entiende por gastos de escasa significación a aquellos que no superen en su conjunto el 10% del total de los gastos computables correspondientes al período, y que cada uno individualmente no debe representar más del 20% del porcentaje citado.

El Convenio Multilateral además establece aquellos conceptos que son considerados como gastos no computables, tales como:

- Gastos de publicidad y propaganda;
- El costo de los servicios o las obras que se contraten para proceder a su comercialización;
- El costo de las mercaderías, como también el costo de la materia prima obtenida de terceros, para su posterior fabricación, ya sea que se agregue físicamente o se incorpore al producto terminado.
- Los intereses;
- Los tributos municipales, provinciales y nacionales, como las tasas, impuestos, contribuciones, entre otros;

- Los sueldos y honorarios correspondientes a síndicos, directores y socios de sociedades, siempre que los importes superen el 1% (uno por ciento) de la utilidad que corresponda del balance comercial.

De acuerdo a esto, se puede entender que tanto los gastos extraordinarios, como los gastos provenientes de las exportaciones, se considerarían como gastos no computables

En resumen:

Tabla N° 10: “Cuadro resumen de egresos”

Gastos computables	Gastos computables	
Gastos no computables	Gastos considerados no computables	Gastos detallados en el art. 3
		Gastos extraordinarios
	Gastos de ingresos no gravados	Gastos por venta de bienes de uso
		Gastos por donación recibida
	Gastos de ingresos considerados no gravados	Gastos por exportación
		Gastos por diferencias de cambio
	Gastos de regímenes especiales	Arts. 6 a 13

15.3 BASE DE DISTRIBUCION Y COEFICIENTE UNIFICADO

Una vez determinados los coeficientes de ingresos y de egresos, se pasa a calcular el coeficiente unificado:

$$\text{Coeficiente Unificado} = \frac{(\text{Coeficiente de ingresos} + \text{Coeficiente de egresos})}{2}$$

Para poder establecer la base de distribución, deben tomarse los ingresos brutos totales del contribuyente. Una vez calculada dicha base de distribución, se le aplicará el coeficiente unificado que le corresponda a cada jurisdicción, y como resultado obtendremos la base imponible.

A modo de resumen, se puede decir que los ingresos brutos totales:

- Se van a distribuir en un 50% (cincuenta por ciento) en proporción a los ingresos y un 50% (cincuenta por ciento) en proporción a los gastos;
- Sólo se tienen en cuenta para su confección los ingresos y gastos computables y
- Este coeficiente unificado no se aplica para los regímenes especiales.

15.3.1 Coeficiente de ingresos

Para poder calcular el coeficiente de ingresos se debe partir del estado de resultados que surja del último estado contable cerrado. Se deben tener en cuenta sólo los ingresos computables, es decir, ingresos gravados, exentos o gravados a tasa 0%; quedando fuera de dicho cálculo, por considerarse no computables:

- Los ingresos no gravados;
- Las exportaciones (excepto aquellas que algunas jurisdicciones estén expresamente gravadas);
- Los reintegros de capital;
- La venta de bienes de uso y
- Los ingresos relacionados con los regímenes especiales del Convenio Multilateral.

$$\text{Coeficiente de ingresos} = \frac{\text{Ingresos computables de la jurisdicción}}{\text{Ingresos computables totales}}$$

15.3.2 Coeficiente de egresos

Para poder calcular el coeficiente de gastos se debe partir de los egresos que surjan del anexo de gastos correspondiente a los estados contables.

En principio, la regla es que todos los egresos son computables, excepto aquellos que el Convenio Multilateral disponga expresamente que no, tales como:

- El costo de la materia prima destinada a la industrialización;
- Los gastos de propaganda y publicidad;
- Las tasas, contribuciones e impuestos de todo tipo;
- Los intereses;
- Los gastos financieros;
- Los honorarios de síndicos, directores y socios, siempre que excedan el 1% (uno por ciento) de la utilidad que surja de los estados contables.

$$\text{Coeficiente de gastos} = \frac{\text{Gastos computables de la jurisdicción}}{\text{Gastos computables totales}}$$

16 SIFERE: APLICATIVO

Una vez determinados los coeficientes unificados para cada una de las jurisdicciones, se debe cargar la información a través del aplicativo SIFERE Web, consistente en un servicio que funciona bajo la plataforma de AFIP, por lo que para operarlo debe hacerse con CUIT y Clave Fiscal del organismo nacional; por ende se debe tener en cuenta:

- En la pestaña “declaración de actividades” se debe colocar, independientemente de la fecha de cierre de ejercicio, el total anual de las actividades declaradas por año calendario. A cada una de dichas actividades se le debe sumar el IVA débito fiscal que les corresponda.
- En caso que corresponda, en la pestaña “declaración de exenciones”, se debe colocar la resolución y la fecha de vigencia de la misma, por jurisdicción.
- Para finalizar, se debe completar el “resumen anual del período”, según corresponda para cada una de las jurisdicciones:
 - Las bases imponibles anuales determinadas por año calendario;
 - El impuesto que corresponda al año calendario;
 - Las retenciones, incluidas las del SIRCREB;
 - El saldo a favor sólo de diciembre, en caso de existir; y
 - Las percepciones.

En este capítulo se dio a conocer todos los asuntos relacionados con la Ley de Convenio Multilateral, cuáles son los conceptos claves a tener en cuenta a la hora de la aplicación del mismo, es decir, en qué casos se debe aplicar cada uno de los regímenes existentes de acuerdo al caso, teniendo en cuenta como principal objetivo, el evitar la múltiple imposición que surge como consecuencia de las potestades tributarias establecidas.

CAPÍTULO IV

DESARROLLO DEL PROBLEMA

En este cuarto capítulo se desarrolla el objetivo principal del trabajo de estudio, es decir, explicar y analizar de dónde surge el saldo a favor crónico en pequeños contribuyentes, dando a conocer cuáles son las posibles sugerencias o alternativas a aplicar para poder disminuir dicha problemática.

Conforme lo desarrollado en capítulos anteriores, el Estado necesita de recursos para llevar a cabo sus políticas presupuestarias y una de sus principales fuentes son los tributos. Con fundamento en el Artículo N° 121 y el Artículo N° 75 inciso 1 y 2 de la Constitución Nacional, cada provincia tiene la potestad de crear tributos encontrando su límite en los principios constitucionales de la tributación.

Además cada jurisdicción deberá someterse a la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548 sancionada en 1988, cuyo objeto es coordinar la distribución del producido de los tributos impuestos por el Estado Federal. Es deber de la Nación, recaudar las contribuciones, retener la porción correspondiente y redistribuir el resto entre las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (incorporada al sistema con la reforma constitucional del año 1994).

Puede advertirse, en consecuencia, al Impuesto sobre los Ingresos Brutos como la columna vertebral de las recaudaciones provinciales asegurando a los respectivos fiscos una masa regular de recursos en permanente crecimiento. Así se observa, por ejemplo, que en la provincia de Mendoza la recaudación total anual de este impuesto para el año 2017 resultó de \$16.651.558.700,00 (pesos dieciséis mil seiscientos cincuenta y un millones quinientos cincuenta y ocho mil setecientos con 00/100 centavos), representando el 73.32% de los ingresos tributarios de la provincia en dicho período \$22.709.944.248,00 (pesos veintidós mil setecientos nueve millones novecientos cuarenta y cuatro mil doscientos cuarenta y ocho con 00/100 centavos). Incrementándose en un 30.56% para el año 2018.

Dado el peso relativo del impuesto demostrado anteriormente, los fiscos provinciales con el propósito de sostener la recaudación, incrementarla y a su vez combatir la evasión fiscal, se han visto en la obligación de incorporar a terceros distintos al sujeto pasivo de la relación jurídico – tributaria original instaurando al efecto regímenes de recaudación.

Priorizamos al abordar el desarrollo del presente capítulo, el desglose conceptual indispensable que permitirá al lector comprender la existencia y funcionamiento de los mencionados regímenes. Esto facilitará luego la descripción y análisis de los inconvenientes generados a los contribuyentes, especialmente el exceso de saldos a favor en el marco de aplicación del Convenio Multilateral, sus causas generadoras y las herramientas con que cuentan para solucionarlos. Para concluir sugeriremos propuestas que a nuestro juicio podrían generar una mejoría, total o parcial, a esta actual problemática que afecta a muchos sujetos pasivos del Impuesto a los Ingresos Brutos.

1. REGIMENES DE RECAUDACION

Bajo el nombre de regímenes de recaudación se conceptúan las diferentes formas de cobro anticipado de impuestos con que cuentan los Fiscos, facilitándoles no sólo un adelanto en la recaudación sino también la concreción de la misma hacia un universo mucho más acotado y en manos de un contribuyente distinto al que liquidará el impuesto. De tal modo, se logra enmarcar una contraposición de intereses que favorece el autocontrol.

En esencia los regímenes constituyen métodos indirectos de ingreso de los impuestos, en los cuales por imperio legal un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria principal debe apoderarse de los fondos de una transacción con destino a las arcas del Estado. Son herramientas tributarias de recaudación en la fuente, en las que el sujeto activo (el Estado) se hace con los tributos en el momento mismo del perfeccionamiento del hecho imponible y para lo cual la ley designa a determinado sujetos (agentes de retención y percepción) para asumir las obligaciones por cuenta del destinatario final del tributo, convirtiéndose en responsables solidarios por la deudas de este último.

Todo régimen de recaudación debe guardar una estrecha vinculación con el objeto del tributo sobre el que actúa (ejercicio de actividad gravada, para el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos). En este sentido, la mentada vinculación parece armonizar más con los regímenes de retención en la fuente dado que en ellos la recaudación tiende a producirse en forma concomitante al perfeccionamiento del hecho imponible del tributo en cuestión y la determinación de su magnitud, mientras que en los regímenes de percepción puede observarse que la recaudación suele anteceder a dicho perfeccionamiento y la magnitud del tributo resulta aún indeterminada. Es decir, las retenciones trabajan bajo un halo de mayor certeza mientras que en las percepciones se presume que la compra generará en algún momento una ganancia, ingreso o ejercicio de actividad gravada por parte del contribuyente y en base a ello, se la grava de antemano.

También existe otro régimen cuya vinculación con el hecho imponible insiste en ser todavía más difusa, es el caso de las recaudaciones sobre acreditaciones bancarias. Así por cuanto se funda en la presunción de que los montos ingresados en las cuentas bancarias de los contribuyentes constituyen el flujo de dinero resultante del efectivo ejercicio de la actividad gravada.

1.1. REGIMENES DE RETENCION

Los Regímenes de Retención son aquellos a través de los cuales se dispone que un deudor, en el momento de efectuar un pago, detraiga un importe del mismo con el objeto de ingresarlo al fisco por cuenta del sujeto al que le efectúa dicho pago. A su vez, este último computará en su declaración jurada, y como pago a cuenta el importe retenido (Fenochietto, 2006).

Existe a su vez un régimen instaurado por la Comisión Arbitral durante el año 2004 al cual adhirió todas las jurisdicciones, a excepción de Tucumán y Misiones que optaron por instaurar un régimen similar y en forma paralela. Es el caso del Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias (SIRCREB), en el cual son las entidades financieras las encargadas de efectuar las detracciones sobre la mayoría de los ingresos en las cuentas bancarias de los contribuyentes empadronados. El padrón es de acceso público en la web de la Comisión Arbitral y dentro del cual además se publica la alícuota mensual utilizada a efectos de la retención.

1.2. REGIMENES DE PERCEPCION

Por su parte, los regímenes de percepción pueden conceptualizarse desde una óptica inversa: en la cual el vendedor, locador o prestador adiciona al importe que debe facturar un valor adicional, para luego ingresarlo al fisco en nombre del comprador, locatario o prestatario.

Conforme lo caracteriza el tributarista Dino Jarach (1982):

“El retentista se diferencia del perceptor afirmando que el primero es normalmente deudor del contribuyente y cuando le paga descuenta la suma que debe retener en beneficio del fisco, mientras que el segundo no es originariamente deudor sino acreedor del contribuyente y al cobrar su deuda cobra además el impuesto cuya percepción ha sido puesta a su cargo”. (p. 90)

En lo que a percepciones respecta, en el año 2003 se creó también un régimen de percepciones de importaciones (SIRPEI) al cual han adherido todas las jurisdicciones. El Agente de recaudación del mencionado régimen es la Dirección General de Aduanas que tiene a su cargo el cobro de un porcentaje adicional sobre el valor de la mercadería importada y cuya distribución ha de ser en función de los

coeficientes declarados por el contribuyente o su despachante de aduana en el despacho a plaza. Dicha distribución se practicará entre las diferentes jurisdicciones en la cuales se encuentre inscripto el mencionado contribuyente.

2. AGENTES DE RETENCION Y PERCEPCION

Conforme las percepción de Soler (2007) los agentes de retención y percepción son sujetos que, sin que a su respecto se haya verificado el hecho imponible, quedan obligados a pagar una obligación tributaria ajena, en virtud de un mandato legal expreso y por el hecho de mantener con el contribuyente determinado vínculo jurídico: su misión consiste en dos actos diferenciados entre sí, el primero en los cuales importa la acción de retener o percibir; y el segundo el ingreso al fisco de la suma dineraria retenida o percibida.

Un agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, profesión u oficio se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de detraer la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Textualmente Villegas, H. (2009) manifiesta:

“El agente de percepción es aquel que, por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco”. (p.339)

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha definido a los agentes de retención como aquellos a los que la ley les atribuye el deber de practicar retenciones por deudas tributarias de terceros sobre los fondos que disponen cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la normativa legal, y los obliga a ingresar al fisco los importes retenidos en el término y condiciones establecidos (CSJN, en autos "Cintafón S.R.L. s/ recurso de apelación" - 3/4/86 - Fallos: 308:449).

3. DESARROLLO DE LAS PROBLEMATICAS

Si bien tanto el fisco nacional como los provinciales se hallan legitimados para crear este tipo de regímenes de recaudación, surge la controversia de hasta qué punto estos mecanismos actualmente empleados por la administración para aumentar la recaudación y a su vez evitar la evasión, no vulneran las garantías constitucionales de los sujetos pasivos de una obligación tributaria.

Estos mecanismos de retención y percepción del impuesto sobre los ingresos brutos ocasionan serios inconvenientes, entre los que se destacan:

- Diversidad de retenciones y percepciones aplicables a una misma operación;
- Aplicación de regímenes de retención y percepción sin el debido sustento territorial;
- Saldo a favor crónico en contribuyentes de Convenio Multilateral por el Régimen General

Estos inconvenientes en primer punto originan permanentes y continuos saldos a favor en los sujetos pasivos que se ven obligados a solicitar certificados de no retención y percepción que, en muchos casos, son de difícil obtención (entre otras). A su vez, todo lo anterior origina inseguridad jurídica y una gran complicación administrativa para manejar la aplicación de numerosos regímenes de recaudación.

3.1. DIVERSIDAD DE RETENCIONES Y PERCEPCIONES APLICABLES A UNA MISMA OPERACION

Esta problemática se produce por cuanto un mismo contribuyente, puede ser pasible de percepciones en sus compras; retenciones en sus ventas, también en las liquidaciones practicadas por las tarjetas de crédito (si optare por tal medio de cobro) o al efectivizarse las acreditaciones en sus cuentas bancarias.

Dadas las características del giro comercial en los pequeños contribuyentes de la ciudad de San Rafael puede que, todos o la mayoría de los regímenes mencionados en el párrafo anterior resulten aplicables a las operaciones efectuadas por los mismos, configurando ello un efecto multiplicador muy importante que genera continuos saldos a favor en dichos sujetos pasivos.

En el siguiente ejemplo podemos ver reflejado el proceso de acumulación de saldos a favor en Ingresos Brutos. A título ejemplificativo, no se tendrán en cuenta las restantes obligaciones impositivas de las que resultare pasible un contribuyente cuyo círculo operativo reviste las siguientes características:

Un Comercio Minorista de la ciudad de San Rafael efectúa una compra por un importe equivalente a \$ 2.080,00 (pesos dos mil ochenta con 00/100 centavos) a su usual proveedor (agente de percepción de IIBB), de los cuales \$ 80,00 (pesos ochenta con 00/100 centavos) corresponden a la percepción de IIBB. A su vez, el comercio adiciona un margen de utilidad del 30% equivalente a \$ 600,00 (pesos seiscientos con 00/100 centavos), perfeccionando una venta a cliente final en \$ 2.600,00 (pesos dos mil seiscientos con 00/100 centavos) que son abonados con tarjeta de crédito. La tarjeta de crédito al momento de efectuar la liquidación también practicará una retención de IIBB, por resultar sujeto obligado, aplicando una alícuota del 3,70% y detrayendo un importe de \$ 96,20 (pesos noventa y seis con 20/100 centavos). La acreditación final en cuenta del comercio será de \$ 2503,80 (pesos dos mil quinientos tres con 80/100 centavos). Por último el banco practicará una retención basada en la

alícuota general del 2,5% (ilustrativa), debitando en consecuencia \$62,60 (pesos sesenta y dos con 60/100 centavos) de la acreditación final en cuenta del comercio.

En resumen, distinguimos los siguientes momentos:

- Percepción en la compra: \$ 80,00
- Retención tarjeta de crédito: \$ 96,20
- Retención por acreditación bancaria: \$62,60

Total Pagos a cuenta: \$238,80

Suponiendo que la operación descrita fue la única efectuada en el mes por el contribuyente y habiéndose determinado un Impuesto a los Ingresos Brutos de \$78 (pesos setenta y ocho 00/100 centavos) resultante de aplicar una alícuota del 3.00% al precio de venta de la operación, es posible concluir que el contribuyente no deberá ingresar importe alguno al fisco provincial dado que el importe de sus pagos a cuenta \$238.80 (pesos doscientos treinta y ocho con 80/100 centavos) resulta ampliamente superior al impuesto determinado \$78 (pesos setenta y ocho con 00/100 centavos), generándose por diferencia un saldo a favor acumulado de \$ 160.80 (pesos ciento sesenta con 80/100 centavos).

Resulta fundamental destacar que de verificarse en forma reiterada esta operación, se generará cada vez un perjuicio mayor para el contribuyente.

3.2. APLICACION DE REGIMENES DE RETENCION Y PERCEPCION SIN EL DEBIDO SUSTENTO TERRITORIAL

Continuando la línea ejemplificativa del contribuyente de Ingresos Brutos radicado en la ciudad de San Rafael, de verificarse (conforme lo desarrollado en el capítulo tercero) el ejercicio de actividad gravada por parte del mismo sea en una, varias o todas sus etapas y en más de una jurisdicción, sus ingresos brutos por provenir de un proceso único y económicamente inseparable, deberán atribuirse a todas ellas.

El sustento territorial es el criterio que el Convenio Multilateral de 1977 (al cual han adherido las 23 provincias argentinas y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) ha receptado a los efectos de conferir potestad tributaria a las distintas jurisdicciones y en virtud de ello lograr una correcta distribución de la base imponible sujeta a impuesto.

Conforme surge de interpretar el art. 1 (último párrafo) del mencionado convenio serán los gastos de cualquier naturaleza efectuados por el contribuyente en la respectivas jurisdicciones los que exterioricen el ejercicio de actividad en la mismas y, en efecto, permitan determinar si existe o no sustento territorial en cada una de ellas. Resulta fundamental la existencia de un nexo entre el gasto que evidencia la actividad y la actividad misma desarrollada.

Dada la cantidad de provincias y, por tanto, Potestades Tributarias Provinciales en nuestro país, resulta de ardua complejidad lograr una armonización de los distintos regímenes de retenciones y percepciones que conviven entre ellas por cuanto no han logrado coincidir en una definición común de sustento. Es decir, cuando una operación comercial realizada en forma inter-jurisdiccional toma vida dentro del ámbito del convenio multilateral, se presentan repetidamente inconvenientes a la hora de determinar si corresponde o no que al contribuyente se le practiquen tales o cuales retenciones-percepciones. Un claro ejemplo se presenta para aquel contribuyente que, sin haberse generado a su respecto el hecho imponible en el impuesto, obtiene ingresos en determinada jurisdicción y ésta decide aplicarle arbitrariamente y desmedidamente los regímenes de recaudación anticipada.

Pareciera que la respuesta a la disyuntiva debería descansar en las resoluciones de la Comisión Arbitral, organismo que, conjuntamente con la Comisión Plenaria, tienen como misión llevar adelante la aplicación del Convenio Multilateral, la correcta interpretación e instrumentación de sus disposiciones, participando además en la coordinación de sistemas de recaudación, retención y percepción y asistiendo a las jurisdicciones en el control del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Tal es así que para evitar que se practiquen retenciones y percepciones a los contribuyentes en otras jurisdicciones sin el debido sustento territorial, la mencionada Comisión ha establecido e incluido pautas en sus Resoluciones Generales a lo largo de los años. Actualmente se encuentran establecidas en el art. 59 de su Resolución General N° 1/2019:

“ARTÍCULO 59.- Los regímenes de recaudación (retención, percepción y/o recaudación bancaria) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que establezcan las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral del 18.8.77, respecto de los contribuyentes comprendidos en esta norma legal, deberán observar las pautas que se indican a continuación:

A) Con relación a regímenes de retención:

1. Podrán designar como agentes de retención a cualquier persona física, jurídica o sujeto pasible del gravamen, aún cuando se encuentren exentos o no alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

2. Podrán resultar sujetos pasibles de retención aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo.

3. Respecto de contribuyentes comprendidos en el Régimen General del Convenio Multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención sólo hasta el 50 % del mismo o, alternativamente, podrá aplicar una alícuota de retención que equivalga hasta el 50 % de la que corresponda a la actividad gravada;

4. Respecto de contribuyentes comprendidos en Regímenes Especiales del Convenio Multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención la proporción de base imponible que de acuerdo con los mismos, le corresponda;

5. La alícuota de la retención no podrá exceder a la que, de acuerdo con la legislación vigente en cada jurisdicción, corresponda aplicar a la actividad del sujeto retenido según la naturaleza de los ingresos brutos sometidos a la misma.

B) Con relación a regímenes de percepción:

1. Podrán designar como agentes de percepción a cualquier persona física, jurídica o sujeto pasible del gravamen, aún cuando se encuentren exentos o no alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

2. Podrán resultar sujetos pasibles de percepción aquellos contribuyentes que cumplan con alguna de las siguientes situaciones:

i) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral e incorporado a la jurisdicción respectiva;

ii) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral, que sin estar inscripto en la jurisdicción respectiva, evidencien su calidad de tal por las declaraciones juradas presentadas;

iii) demás contribuyentes no mencionados en los casos anteriores, excepto que se trate de:

a. Contribuyente local inscripto exclusivamente en una jurisdicción distinta a la que pretende aplicar el régimen de percepción;

b. Contribuyente de Convenio Multilateral que no tenga incorporada la jurisdicción por la cual se pretende aplicar el régimen de percepción.

c. En el caso de los regímenes de recaudación bancaria, no podrá incluirse como pasibles de los mismos a aquellos sujetos cuyo sustento territorial y/o carácter de sujeto pasible, en relación a la jurisdicción que establezca el régimen, se funde en presunciones.” (Bs. As., 06/02/19)

En este sentido y para poder darle un fin a los reiterados inconvenientes en que se ven envueltos los contribuyentes, lo que corresponde es que los diferentes regímenes de retención y percepción vigentes en cada jurisdicción, conforme lo entienden la mayoría de los doctrinarios en nuestro país, se allanen finalmente con las pautas reguladas a tal efecto en el ámbito del Convenio Multilateral. De esta forma puede interpretarse del art 9 de la Ley N° 23548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, cuando establece que cada provincia deberá adherirse mediante una ley que disponga, entre otras cosas, que se aplicarán las normas del Convenio Multilateral sin perjuicio de las posteriores modificaciones adoptadas por unanimidad de los Fiscos provinciales adheridos.

Si bien lo explicado en el párrafo precedente parece soslayar con contundencia la problemática planteada, lo cierto es que la realidad demuestra estar muy lejos aún de lograr el pretendido consenso entre los regímenes instaurados en las distintas jurisdicciones y lo normado en el convenio multilateral. Tal es así que en materia de Retenciones, por ejemplo, podemos sintetizar en el siguiente cuadro en qué medida las distintas jurisdicciones se han acogido históricamente a lo normado en concepto de Sustento Territorial en las Resoluciones Generales de la Comisión Arbitral:

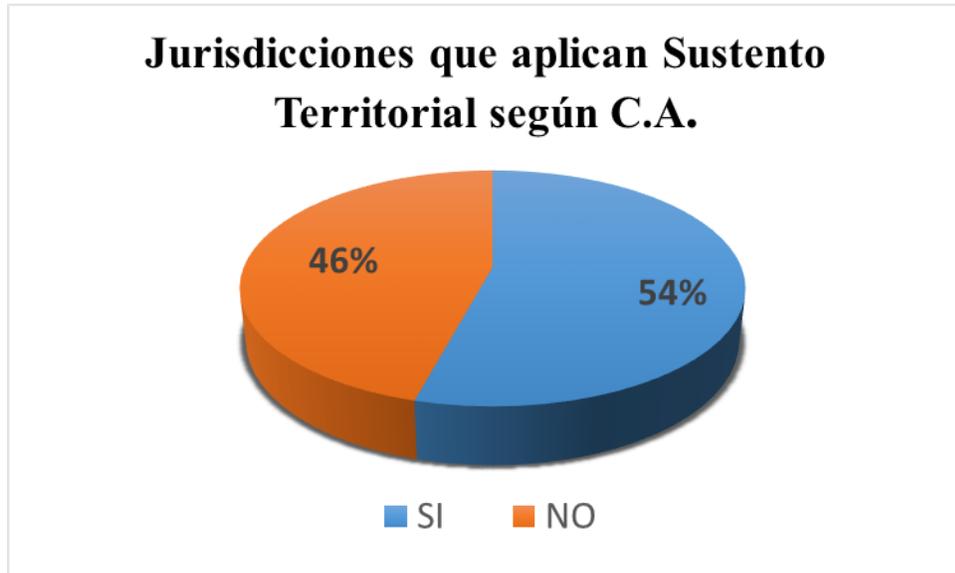


Tabla 11 | "Aplicación de Sustento Territorial"

Jurisdicción	¿Aplica Sustento Territorial?	Norma - Régimen en que se incorpora por primera vez
CABA	SI	Resolución 987/2012
Pcia. Bs. As.	SI	Disposición Normativa B1/2004
La Rioja	SI	Resolución 100/2003
Tucumán	SI	Resolución 23/2002
Río Negro	SI	Resolución 104/2003
Formosa	SI	Resolución 28/1997
San Luis	SI	Resolución 6/2010
Corrientes	SI	Resolución 165/2000
Catamarca	SI	Resolución 6/2000
Jujuy	SI	Resolución 959/2000
Misiones	SI	Resolución 3/1993
San Juan	SI	Resolución 1460/2002
Mendoza	SI	Resolución 19/2012
Chubut	NO	Pendiente
Santa Cruz	NO	Pendiente
Santiago del Estero	NO	Pendiente
Neuquén	NO	Pendiente
La Pampa	NO	Pendiente
Salta	NO	Pendiente
Córdoba	NO	Pendiente
Santa Fé	NO	Pendiente
Entre Ríos	NO	Pendiente
Chaco	NO	Pendiente
Tierra del Fuego	NO	Pendiente

Fuente: Elaboración propia basada en compendio histórico de normas.

Gráfico N° 4: “Porcentaje de Jurisdicciones que aplican Sustento Territorial según Comisión Arbitral”.



Fuente: Elaboración propia basada en compendio histórico de normas.

Efectuando estadísticas se concluye que en materia de Retenciones aproximadamente un 54,17% (redondeo a 54,00% en gráfico n° 4) de las jurisdicciones sí ha aplicado la definición de sustento territorial en congruencia con lo normado en las resoluciones generales de la comisión Arbitral, mientras que el 45,83% (redondeo a 46,00 % en gráfico n° 4) restante no lo ha hecho.

Esto, concluyentemente, termina por echar luz a que no todas las jurisdicciones se han ido armonizado, a lo largo de la historia, entorno al concepto de sustento territorial para legislar sus regímenes de retenciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

3.3. SALDO A FAVOR CRONICO EN CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN GENERAL – CONVENIO MULTILATERAL

El desarrollo de esta problemática, óbice del presente trabajo, demanda recapitular los métodos de distribución de la base imponible propuestos por el convenio multilateral. Particularmente el descrito en su Artículo N° 2, es decir, el método general.

Conforme lo explica el citado ordenamiento la determinación de los coeficientes unificados será en base a una ponderación realizada a través de las distribuciones de ingresos y gastos obtenidos por el

contribuyente en un período de tiempo determinado (histórico), entre las diferentes jurisdicciones intervinientes. En términos más analíticos, la metodología propuesta consta en distribuir la base imponible: un 50% en proporción a los gastos computables efectivamente soportados en cada jurisdicción; y el 50% restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción.

El procedimiento resulta equitativo en su primera impresión, es decir, debiera corresponderse la jurisdicción de coeficiente más alto con aquella en la cual se verifique el mayor ejercicio de actividad por parte del contribuyente.

Pero lo cierto es que el principio de equidad antes descripto debe analizarse en mayor detalle para determinados contribuyentes cuyo giro comercial demanda la adquisición de materias primas con exclusividad a un proveedor situado en otra jurisdicción. Dicha adquisición que efectúa el contribuyente en jurisdicción del proveedor, ha de considerarse en los términos del convenio multilateral Artículo N° 3, como un gasto no computable cuya particularidad es la de otorgar sustento territorial sin formar parte de la determinación de coeficientes unificados. Se verificará, en consecuencia, una asignación de base imponible que resultará irrisoria para la mencionada jurisdicción del proveedor en donde, además, el contribuyente puede resultar pasible de aplicación de severos regímenes de recaudación que terminarán por acumular un saldo a favor en forma indefinida originándole un problema financiero crónico, entre otros.

A efectos de lograr una mayor interpretación del inconveniente descripto en el párrafo precedente, proponemos a continuación un ejemplo ilustrativo de un contribuyente sanrafaelino:

Supongamos una pequeña y mediana empresa dedicada a la producción y venta de muebles bajo la razón social “Mueblería del Sur S.A.S” cuya única sucursal, que a su vez funciona como sede central de administración, tiene su domicilio a los efectos legales y fiscales en la ciudad de San Rafael, provincia de Mendoza. Dadas sus características estructurales y los condicionamientos impuestos por el contexto económico del país no ha logrado aún abrirse y comercializar sus productos más allá de las fronteras de la jurisdicción de su domicilio. No obstante ello, la empresa ha sabido sobrellevar la difícil tarea de ofrecer un producto de material exclusivo: roble rojo, cuyo único proveedor se encuentra en provincia de Buenos Aires. Los restantes insumos necesarios para fabricar los muebles los consigue de proveedores radicados también en la provincia de Mendoza.

La sociedad por acciones simplificada ha fijado su cierre de ejercicio económico con fecha 31/12 conforme surge de su instrumento constitutivo. Por tanto del Estado de Resultados de su último balance cerrado en fecha 31/12/2018 se obtiene la siguiente información (a efectos simplificados):

Ventas	\$1.000.000,00
Costo de Ventas ¹	(\$ 400.000,00)
Resultado Bruto	<u>\$ 600.000,00</u>
Gastos de Administración	(\$ 100.000,00)
Gastos de Comercialización	(\$ 40.000,00)
Gastos de Financiación	(\$ 60.000,00)
Resultado antes de impuestos	<u>\$ 400.000,00</u>
Impuesto a las Ganancias (35%)	(\$ 140.000,00)
Resultado del Ejercicio	<u>\$ 260.000,00</u>

¹ El Costo de ventas se conforma en un 90% por el costo de la materia prima (\$360.000,00) y en un 10% por el costo de flete de la misma (\$40.000,00).

Resulta trascendental para poder comenzar con la elaboración de la planilla de cálculo de los coeficientes unificados, disgregar previamente los Gastos con una apertura más detallada que la ofrecida por el Estado de Resultados y así poder conceptualizar su composición. Para ello resulta necesario visualizar el anexo II al Estado de Resultados del cual se obtendrá la siguiente información:

Gastos Atribuibles al costo:

- Flete \$40.000,00
- Gastos de Administración:
- Honorarios Abogado \$100.000,00
- Gastos de Comercialización:
- Ingresos Brutos \$ 30.000,00
 - Incobrables \$ 10.000,00

Gastos de Financiación

- Intereses \$ 60.000,00

A los efectos del armado de la planilla de coeficientes unificados se trabajará bajo el supuesto de que todos los ingresos son computables, mientras que por el lado de los gastos encontraremos algunos computables y otros que no. Se explayará para estos últimos, a continuación, los fundamentos de la no computabilidad:

- Costo de ventas: Conforme el Art. 3ro, 3er párrafo del convenio multilateral el costo de la materia prima adquirida a terceros (materia prima principal y cualquier otro bien que se incorpore físicamente al producto) no implica actividad propia sino de terceros, por tanto no posibilita medir adecuadamente la actividad del contribuyente.
- Ingresos Brutos e Impuesto a las Ganancias: Tributos Nacionales, Provinciales y Municipales: El motivo de su no computabilidad es la dificultad de apropiación a las jurisdicciones y además, que los mismos no exteriorizan actividad del contribuyente.
- Incobrables: Tampoco resulta ser un buen exteriorizador de la actividad del contribuyente, por el contrario, indica lo que el contribuyente deja de percibir.
- Intereses: El principio de la universalidad del pasivo torna dificultoso asignar este tipo de gasto a una jurisdicción en particular. Si bien podría asignarse a la jurisdicción de la administración bajo el criterio de considerarla como el lugar donde el préstamo en cuestión se gestionó, esto pierde factibilidad puesto que la utilización de dichos fondos puede darse en otro lugar generando una distorsión.

Tabla 12 | Planilla de cálculo de coeficientes unificados propuesta para el caso.

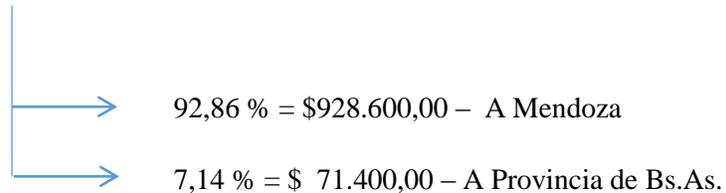
Detalle	Importe	No computable	Mendoza	Provincia de Bs.As
Ventas	\$1.000.000,00		\$1.000.000,00	
Ingresos Computables.	\$1.000.000,00		\$1.000.000,00	
Coefficiente de Ingresos	100%		100%	
Costo de Ventas	\$360.000,00	\$360.000,00		
Fletes	\$ 40.000,00		\$ 20.000,00	\$20.000,00
Honorarios Abogado	\$100.000,00		\$100.000,00	
Ingresos Brutos	\$ 30.000,00	\$30.000,00		
Incobrables	\$ 10.000,00	\$10.000,00		
Intereses	\$ 60.000,00	\$60.000,00		
Impuesto a las Ganancias	\$140.000,00	\$140.000,00		
Gastos Computables	\$140.000,00		\$120.000,00	\$ 20.000,00
Coefficiente de Gastos	100%		85,71%	14,29%

Detalle	Mendoza	Provincia de Bs.As.
Coefficiente de Ingresos	100,00%	0,00%
Coefficiente de Gastos	85,71%	14,29%
50 % Coeficiente de Ing.	50,00%	0,00%
50 \$ Coeficientes de Gast.	42,85%	7,14%
Coefficiente Unificado	92,86%	7,14%

La sumatoria de los coeficientes unificados por las jurisdicciones de Mendoza (92,86%) y Provincia de Buenos Aires (7,14%), hacen un total de 100% lo que corrobora que la metodología de cálculo resulta ser adecuada.

Los respectivos porcentajes indican la proporción de base imponible que corresponde asignar a cada jurisdicción, es decir, en términos analíticos y considerando que para el ejemplo planteado los ingresos computables coinciden íntegramente con la base imponible total, el prorrateo sería el siguiente:

Total Base imponible: \$1.000.000,00



Bajo el supuesto de que la alícuota que grave la actividad ejercida por el contribuyente (producción y venta de muebles) sea la misma en ambas jurisdicciones, a título ejemplificativo un 3%, el impuesto determinado en cada una de ellas serías respectivamente:

- Para Mendoza: \$ 928.600,00 * 0,03 = \$ 27.858,00
- Para Provincia de Buenos Aires: \$ 71.400,00 * 0,03= \$ 2.142,00

Nótese para el ejemplo en cuestión la marcada diferencia entre el impuesto determinado en ambas jurisdicciones destacando que, si bien es cierto que el ejercicio de actividad por parte del contribuyente se efectúa mayoritariamente en provincia de Mendoza, de considerarse la totalidad de los costos de ventas como un gasto computable de la provincia de Buenos Aires (cuestión que no está permitida conforme el convenio multilateral, pero que no deja de generar controversias para la doctrina) la situación hubiera sido distinta.

Ahora bien, siguiendo el lineamiento del caso y habiendo calculado el impuesto determinado para la provincia de Buenos Aires, al momento de la etapa final de la liquidación impositiva en cuestión se torna necesario considerar todos los pagos a cuenta efectuados por el contribuyente en dicha jurisdicción. Esto con motivo de definir si el contribuyente debe ingresar importe alguno al fisco (si el impuesto determinado resultare mayor a los pagos a cuenta que le hubieren sido practicados) o por el contrario si tiene un saldo a favor (si el impuesto determinado resultare menor a los pagos a cuenta que le hubieren sido practicados).

Parece ser esta última la suerte de la empresa Muebles del Sur S.A.S, pues, son las propias características de su operatoria y la normativa aplicable las que terminan, no sólo por asignarle una base imponible ínfima a la provincia de Buenos Aires, sino que a su vez obligan a su proveedor a practicarle percepciones cada vez que la sociedad efectúe una compra. A su vez resulta cuestionable la base de

cálculo de tales percepciones, dado que son determinadas sobre el precio total de compra en lugar de calcularse sólo sobre la parte del precio correspondiente a los gastos computables, es decir, los fletes. Esto deriva necesariamente en una acumulación reiterada de saldos a favor que termina por convertirse en un empréstito forzoso al fisco, con su correspondiente inmovilización de capital de trabajo y una carga administrativa adicional para controlar y administrar todos los créditos fiscales que se originan de los mismos, como así también la permanente y engorrosa gestión de certificados de no retención y/o percepción ante el organismo de administración tributaria.

Cabe acotar que, en virtud del principio de legalidad tributaria, le estaría vedado al ente recaudador provincial (ARBA para el ejemplo) apropiarse definitiva o temporalmente de sumas que, captadas a través de los mencionados regímenes de recaudación, excedieran el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que efectivamente se hubiera devengado en el período pertinente y para la respectiva jurisdicción (Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata, “Iogha Jose Héctor e Iogha Omar Alberto c. A.R.B.A. s. Pretensión declarativa de certeza, 25-06-2013).

4. DESENLACE DE LA PROBLEMÁTICA

Es con fundamento en todas las problemáticas mencionadas, que a lo largo de la historia se han celebrado distintos Pactos Fiscales con intención, entre otras cosas, de soslayar la distorsividad ocasionada por el Impuesto a los Ingresos Brutos. Así encontramos el Consenso Fiscal firmado por el Gobierno Nacional, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y todas las provincias el 16 de noviembre de 2017 y adjunto como anexo a la Ley 27429 con vigencia a partir del 02 de enero de 2018 (excepto San Luis que no adhirió al mismo y Chubut que habiéndose adherido luego renunció). En dicho pacto entre los compromisos asumidos por las jurisdicciones encontramos:

“III COMPROMISOS ASUMIDOS POR LAS PROVINCIAS Y LA CABA

Las provincias y la CABA asumen el compromiso de realizar los siguientes actos de gobierno:

Impuesto sobre los Ingresos Brutos: (...)

e) Adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del gravamen, de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, según lo previsto en el Convenio Multilateral y evitar la generación de saldos a favor inadecuados o permanentes, que tomen más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente respecto de su actuación pura en el ámbito local.

f) Establecer un mecanismo de devolución automática al contribuyente del saldo a favor generado por retenciones y percepciones, acumulado durante un plazo razonable, que en ningún caso podrá exceder los 6 (seis) meses desde la presentación de la solicitud efectuada por el contribuyente, siempre que se encuentren cumplidas las condiciones y el procedimiento establecido por las jurisdicciones locales para esa devolución”.

Cabe mencionar que a los 17 días del mes de diciembre del año 2019 se acuerda la suspensión del acuerdo antes mencionado hasta el día 31 de diciembre del año 2020, ante un escenario de depresión de la economía nacional y aumento significativo de la vulnerabilidad económica y social de vastos sectores de la población.

Otras de las acciones tendientes a disminuir el perjuicio ocasionado a los contribuyentes se observa en el historial de resoluciones generales y actualizaciones emanadas por la Comisión Arbitral. Puede observarse un claro ejemplo en el en su art. 35 inc. c de la Resolución General 1/2006:

“Las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral podrán exigir que se practiquen percepciones, únicamente cuando el coeficiente del sujeto pasible de las mismas atribuible a dichas jurisdicciones sea igual o superior a 0,1000 (cero coma diez milésimos)”. (Bs. As., 03/01/2006)

Este artículo permitía que se practicasen percepciones a los sujetos pasivos solamente en aquellas jurisdicciones que resulten más relevantes en términos del monto del tributo determinado, pero lamentablemente luego dicho requisito fue derogado. En el 2016 existió otro intento por fijar nuevamente un piso a través de la resolución general 26/2016 pero se suspendió posteriormente debido a que las jurisdicciones de Tucumán y Salta se interpusieron mediante un recurso de oposición. Luego la Comisión Plenaria se explayó al efecto, no haciendo lugar a los recursos interpuestos pero a su vez revocando la mencionada resolución 26/2016.

La Comisión Federal de Impuestos es el organismo del cual aún se espera algún tipo de colaboración en la búsqueda de una solución a esta problemática. Tal pareciera ser una de sus funciones conforme se interpreta en el Artículo N° 6 inc 6 de su Reglamento Interno (Resolución de Comité Ejecutivo N° 501/2011):

“Preparar estudios y proyectos vinculados con los problemas que emergen de las facultades impositivas concurrentes, los que serán sometidos a decisión del Plenario de la Comisión Federal de Impuestos. Para tal fin podrá crear los equipos de trabajo y/o subcomisiones que se consideren necesarios”. (Bs. As, 24-02-2011)

4.1. HERRAMIENTAS DISPONIBLES EN LA ACTUALIDAD

4.1.1. Certificados de No Retención/Percepción

La normativa que reglamenta estos procesos y establece los requisitos a cumplir para poder gestionarlos tiene su asidero en cada jurisdicción. Una vez efectuados estos procesos y cumplimentados los requisitos el contribuyente quedará eximido de sufrir retenciones y/o percepciones por un determinado tiempo. Cabe tener presente que lograr los mencionados certificados al contribuyente le demanda ciertos tiempos administrativos, de gestión, costos de sellados, cafetería, cumplir con ratios y/o cumplir con “n” cantidad de períodos con saldos a favor; y luego de obtenidos más tiempo administrativo para exigir a sus proveedores o clientes la actualización de la respectiva base de datos.

4.1.2. Reducción de Alícuotas

En jurisdicciones como la provincia de Buenos Aires es indispensable realizar un procedimiento administrativo a través de la web con la finalidad de lograr la atenuación en las alícuotas aplicables en las retenciones o percepciones del impuesto.

4.1.3. Exclusiones Automáticas

En el caso del SIRCREB por ejemplo (el mejor de los escenarios) las exclusiones operan automáticamente para el periodo fiscal siguiente, al cumplirse determinados parámetros que surgen del último anticipo a los ingresos Brutos efectuado por el contribuyente.

Ahora bien, las herramientas descriptas anteriormente son regladas por las Administraciones Tributarias de las diferentes jurisdicciones, lo que termina por dificultar muchas veces su aplicación sea por cuestiones burocráticas o de mero capricho a quebrantar los principios tributarios, y otras tantas en el afán de recaudar. Entonces los contribuyentes se ven en la necesidad de recurrir, en especial aquellos que cuentan con los tiempos y recursos necesarios al efecto, a quien pueda dirimir el conflicto, es decir, la Justicia.

4.2. JURISPRUDENCIA

En reiteradas ocasiones se ha explayado la justicia en búsqueda de una solución a los permanentes saldos a favor en los contribuyentes del Impuesto a los Ingresos Brutos. Resumimos e interpretamos a continuación algunos de los tantos fallos que existen:

- Logha, José Héctor e logha, Omar Alberto c/ARBA s/presentación declarativa de certeza:

La Cámara en lo Contencioso Administrativo de Mar de Plata declara la inconstitucionalidad de la resolución normativa 64/2010 ARBA. Los requisitos de admisibilidad estatuidos por la mencionada resolución para solicitar la reducción total de alícuotas de percepción fueron cuestionados por el contribuyente con fundamento en el estado de incertidumbre que genera la acumulación progresiva de saldo a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos. La Cámara entendió que resulta arbitrario e irrazonable que la agencia de recaudación insista en el cumplimiento de tales requisitos una vez constatada la existencia del saldo tributario a favor del contribuyente, y por tanto no puede seguir sometiéndolo a los mentados regímenes recaudatorios, hasta tanto no cancele el saldo a favor.

- Bilick & Gertel SACA del 11/11/2009 del Juzgado en lo Contencioso Administrativo N° 1 de Trenque Lauquen, y el fallo Microglobal Argentina S.A. del 1/6/2010 del Juzgado en lo Contencioso Administrativo N°1 de La Plata: en los que se puso un freno a la situación de hecho generada por la existencia de regímenes de recaudación que provocan continuos saldos a favor a los contribuyentes de Ingresos Brutos. Se ordena, en efecto, la exclusión cautelar de los sujetos pasivos. El fundamento utilizado por los tribunales consistió básicamente en que los mecanismos de recaudación impugnados provocan, en el caso correcto, una afectación a los principios de razonabilidad y reserva de ley en materia tributaria además de contrariar el derecho de propiedad de los contribuyentes. En el mismo sentido se expresó el Dr. Osvaldo Casás en su voto en la causa S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia c/GCBA s/amparo – TSJ Bs.As. 12/11/2008, sosteniendo que no pueden exigirse como anticipos del impuesto importes que no guarden estricta correlación con la obligación fiscal prevista en la ley y sus parámetros de liquidación.
- Gasoleo S.A. c/GCBA s/otras demandas contra la autoridad administrativa – Trib. Cont. Adm. Y Trib. N°24 del 26/06/2015: en donde el contribuyente dedujo acción de amparo contra Rentas y el Gobierno de la Ciudad a los efectos de lograr la inconstitucionalidad de los decretos 1150/1990 y 2133/2001, tras verificarse la negativa del Fisco a excluirlo de los regímenes de recaudación. El fallo hizo lugar a la acción de amparo, declaró la inconstitucionalidad de ambos decretos y dispuso que la AGIP adopte los medios necesarios para que no se le efectúen más retenciones hasta tanto haya agotado el saldo a favor. La afectación al derecho de propiedad y la constitución de un “empréstito forzado” sin ley previa fueron los principales fundamentos utilizados.
- José Basso S.A. c/ARBA s/ pretensión declarativa de certeza – juzgado en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata N° 2 del 01/02/2018: en el cual, tras negar ARBA los

certificados de exclusión del régimen solicitados por el contribuyente, éste plantea una acción declarativa de certeza frente a los permanentes saldos a favor del impuesto. En la sentencia se ordena la inmediata exclusión del contribuyente de todo régimen de recaudación mientras posea saldo a favor y se declara la inconstitucionalidad del régimen instituido por ARBA a través de la resolución 64/2010.

- Minera IRL Patagonia S.A. c/GCBA s/amparo, s/recurso de inconstitucionalidad: en el cual con motivo de lograr la exclusión de todos los regímenes de retención y percepción instaurados por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el contribuyente promovió demanda de amparo con fundamento en los excesivos saldos a favor que se le habían generado. En primer lugar se hizo lugar a la acción de amparo, luego el GCBA interpuso recurso de apelación que fue rechazado por la Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario. Con motivo en tal rechazo el GCBA interpuso recurso de inconstitucionalidad que dio lugar a este fallo. En la Sentencia del TSJ se revoca parcialmente la sentencia que ordenó al GCBA que se abstuviera de realizar retenciones dado que no se mencionaba el plazo de finalización de dicha medida.

Tal como puede observarse no son pocas las veces en que las herramientas tradicionales fallan en brindar una solución a la problemática de los contribuyentes, por tanto éstos, se ven inmersos en la necesidad de recurrir al Poder Judicial para dirimir dichos inconvenientes a través de un proceso lento y costoso.

4.3. PROPUESTAS SUGERIDAS

Existen, a nuestro criterio, diversas soluciones posibles a la problemática abordada en el presente trabajo. Algunas revisten mayor complejidad que otras a la hora de su implementación. Consideramos oportuno desarrollar cada propuesta teniendo en consideración que la implementación de cada una de ellas requeriría de un consenso federal (entre las 23 provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) y en cuyo logro debe intervenir activamente la Comisión Arbitral:

- Lograr un padrón de sujetos excluidos de ser pasibles de retenciones y percepciones logrando una disminución significativa de tiempos administrativos.
- Disminución de exigencias en cuanto a requisitos para obtener los certificados de no retención/percepción. Por ejemplo en el caso de la provincia de Jujuy en la RG 1338 art. 2 inc. h) de su Administración Tributaria se establece uno de los diez requisitos necesarios a efectos de que el contribuyente que posee saldo a favor obtenga el certificado de no

retención/percepción: “dicho saldo deberá ser superior al 30% del impuesto determinado promedio de las últimas 12 declaraciones juradas vencidas a la fecha de la solicitud”.

- Exclusión automática de los regímenes de Retenciones y Percepciones para los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifique Saldo a Favor. Que dicha exclusión se produzca en forma inmediata a la presentación de la Declaración Jurada de la que surja tal saldo.
- Unificación de los distintos regímenes de recaudación provinciales en un solo cuerpo bajo la órbita de la Comisión Arbitral a quién le corresponderá definir las directrices del régimen de recaudación común.
- Fomentar el instituto de la compensación en las legislaturas locales otorgándoles a los contribuyentes la posibilidad de compensar saldos a favor de Ingresos Brutos con otros tributos locales sin necesidad de recurrir por vía de excepción.
- Debiera existir un porcentaje un porcentaje mínimo de coeficiente unificado bajo el cual no resulte procedente ningún tipo de retención o percepción.
- Promover una modificación del vetusto Convenio Multilateral, adaptándolo a la realidad actual, y revisando los gastos que dan sustento territorial.

Como puede observarse lo ítems propuestos no demandan demasiados recursos económicos para las respectivas jurisdicciones, se trata más bien de requerimientos de coordinación e incluso, en cierto punto, generarían mayores reducciones en controles y costos.

En este capítulo se han dado a conocer los inconvenientes ocasionados por los regímenes de recaudación anticipada a los contribuyentes del Impuesto a los Ingresos Brutos. Especial énfasis se ha puesto en el análisis del excesivo saldo a favor generado por las reiteradas percepciones practicadas a dichos sujetos cuando ejercen actividad en más de una jurisdicción. A su vez se describe el compendio de de resoluciones, leyes, jurisprudencia y demás normativa que pretende mitigar el mencionado efecto negativo, finalizando con sugerencias fundadas en nuestro juicio profesional y el sentido común.

CONCLUSION

Como conclusión a la presente investigación pretendemos que el lector pueda haberse situado en contexto de esta actual problemática impositiva que asedia a los pequeños contribuyentes del Impuesto a los Ingresos Brutos en su devenir diario. De igual modo, se intenta lograr una detallada descripción del fenómeno tal cual sucede en la realidad, es decir, sin alterar ninguno de los factores que influyen en su perfeccionamiento.

Siendo éste un propósito que demanda un alto rigor técnico, se ha priorizado el desarrollo argumental y conceptual necesario para la comprensión del trabajo en forma global, tal como puede observarse en los capítulos I, II y III.

A su vez, para lograr una correcta descripción del mencionado fenómeno resulta indispensable ejemplificar la injerencia que tiene a nivel operativo de un pequeño contribuyente radicado en ciudad de San Rafael provincia de Mendoza. En consecuencia se ha pormenorizado, en el capítulo IV, el proceso de acumulación de saldos a favor en el Impuesto a los Ingresos Brutos para la empresa “Mueblería del Sur S.A.S” en el marco de aplicación del Convenio Multilateral, Régimen General.

Dado que el hecho a sujeto a descripción y análisis en no es un elemento abstracto ni aislado, es propósito del presente escrito ubicar al lector en el ámbito temporal en que éste se circunscribe, es decir el año 2019. Esto permite definir cuál es la normativa de aplicación que sustenta lo desarrollado y al mismo tiempo otorga mayor facilidad de análisis.

Finalmente con motivo de orientar al lector en la búsqueda de posibles soluciones al problema y dados los reiterados fracasos acontecidos históricamente, ponemos a disposición del lector vías de resolución alternativas que a nuestro juicio permitirían dirimir el inconveniente mediando las circunstancias correctas y en consonancia con las posturas que ha adoptado la Justicia en repetidos fallos.

BIBLIOGRAFIA

- BASSOTTI, F. (2017). “Teoría y Técnica Impositiva II – Apuntes de Cátedra”. Mendoza: UNCuyo - FCE - San Rafael (Mendoza).
- CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE SALTA (2018). *Convenio Multilateral: Breve guía práctica para la confección de los Coeficientes Unificados*. Salta: CPCE.
- DRAGUNSKY, M. (2005). *Convenio multilateral: una propuesta de cambio para optimizar la seguridad jurídica*. Buenos Aires: CPCE.
- FENOCHIETTO R. (2006). *Economía del Sector Público*. Buenos Aires: La Ley.
- GOBIERNO DE MENDOZA (2019). *Código Fiscal*. Mendoza: Secretaría de la Gobernación.
- GRENABUENA, S. (2018). *Convenio Multilateral: Regímenes especiales*. Buenos Aires: Astrea.
- JARACH, D. (1982). *El hecho imponible: Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo*: Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot.
- JARAH, D. (1997). *Finanzas Públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Cangallo.
- LIVINGSTON, G. (2016). *Impuesto Sobre los Ingresos Brutos: Constitucionalidad en la aplicación de exenciones conforme a la radicación del contribuyente*. Buenos Aires: s/d.
- LÓPEZ, M. I. y RUGGERI, M.M. (2012). *Impuesto sobre los ingresos brutos: aspectos normativos actuales*. Gobierno de Mendoza: s/d.
- MATÍAS, E. (2014). *La actividad comercial y los problemas de doble o múltiple imposición tributaria. El contribuyente y los municipios frente al Convenio Multilateral. La necesidad de una reforma*. Buenos Aires: Macchi.
- MELZI, F. (2005). *Régimen Tributario*. Buenos Aires: La Ley.
- SABIC, M. (2014). *Principios constitucionales aplicables a la materia tributaria*. Buenos Aires: Planeta
- SOLER, O. (2007). “Cuestionamiento de la justificación jurídica de los regímenes de retención”. En: Periódico Económico Tributario, Año XV N 364. 24 de enero de 2007.
- VILLEGAS, H. (2009). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Ed. Astrea.

Fallos:

- Fallo CSJN “Laboratorios Raffo SA c/Municipalidad de Córdoba”.
- Fallo CSJN “Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe s/ Acción declarativa de certeza”.
- Fallo Tribunal Superior de Justicia “Minera IRL Patagonia SA c/GCBA s/amparo”.
- Fallo “BILICK & GERTEL S.A.C. Y A c/ARBA”.
- Fallo “Gasoleo SA c/GCBA s/otras demandas contra la autoridad administrativa - Trib. Cont. Adm. y Trib. N° 24”.
- Fallo Primera Instancia “Microglobal Argentina SA C/ARBA s/Medida Cautelar”.
- Fallo Cámara Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata, “Iogha Jose Héctor e Iogha Omar Alberto c. A.R.B.A. s/ Pretensión declarativa de certeza”.
- Fallo Tribunal Superior de Justicia “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/GCBA s/amparo”.
- Fallo CSJN, “Cintafón S.R.L. s/ recurso de apelación” - 3/4/86.
- José Basso SA c/ARBA s/prentensión declarativa de certeza - otros juicios - Juzg. Cont. Adm. Mar del Plata - N° 2.
- Resolución General C.A. 1/2006. Buenos Aires, 3 de enero de 2006.

Resolución General C.A. N° 1/2019. BUENOS AIRES, 6 de febrero de 2019.

Convenio Multilateral del 18/08/77.

Resolución de Comité Ejecutivo N° 501/2011. Comisión Federal de Impuestos. Buenos Aires, 24 de Febrero de 2011.