

OPINION DE LA ASOCIACION ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES SOBRE REFORMAS AL CONVENIO MULTILATERAL.

En general

1. Es encomiable el esfuerzo realizado para clarificar las disposiciones anteriores, lo que redundará en un mayor número de artículos proyectados. Naturalmente, no puede descartarse a priori que ese mayor número de artículos proyectados no sea la fuente de un mayor número de problemas interpretativos posteriores; pero en principio, por la experiencia recogida en más de treinta años de vigencia del Convenio, y por el análisis realizado del texto propuesto, cabría adelantar que ello no ha de ser así.

2. Es importante el reordenamiento formal que se hace de las disposiciones del Convenio, agrupándolas con un mejor sistema, y dotándolas de un adecuado título y subtítulo que facilite su manejo.

3. Y es plausible que se hayan incorporado al texto positivo, muchas de las pautas que a lo largo de estos años han sido materia de resoluciones generales interpretativas dictadas por los organismos de aplicación.

En particular

4. Encontramos saludable la forma en que la redacción de los arts. 1º y 2º, completados por los arts. 8º y 9º, entre otros, ponen fin a la inveterada discusión sobre el tema "convenio actividad" o "convenio sujeto", clarificando lo relativo al ámbito de aplicación, así como que un mismo sujeto pueda realizar actividades alcanzadas y no alcanzadas por el Convenio, del mismo modo que estas últimas podrán estar comprendidas en el régimen general y/o en uno o más regímenes especiales. La diferenciación de las situaciones de la realidad para su sujeción a los diferentes tratamientos tributarios que corresponda, aunque resulte de ello una mayor complejidad, es técnicamente inevitable.

5. No compartimos la solución adoptada en el art. 5º, considerando preferible que, como los dispusieron la mayoría de las legislaciones locales y como lo resolvió esa Comisión Arbitral en un caso concreto, se disponga que las actividades alcanzadas por el Convenio Multilateral no podrán ser objeto de la aplicación de impuestos mínimos. Para la recta funcionalidad del sistema es necesario que cada impuesto se proporcione a la base imponible efectivamente atribuida a la jurisdicción, cosa que no ocurriría como es obvio si se habilita la aplicación de mínimos.

6. Por similares razones, tampoco compartimos el art. 6º, encontrando preferible que como medida de orden general se prohíba efectuar retenciones a los contribuyentes cuyas actividades estén alcanzadas por el Convenio. Por las múltiples modalidades en que se desenvuelve la actividad plurijurisdiccional, muchas de cuyas facetas ni siquiera originarán obligación tributaria y por tanto no serán atributivas de base imponible alguna, consideramos que la habilitación de las retenciones serán fuente inevitable de tributación en exceso que obligará a pedidos de repetición, o de complejas acreditaciones entre los sujetos económicos, todo lo cual redundará, en definitiva, en la desacreditación del sistema. Las retenciones en la fuente presentan innegables ventajas para el fisco, sobre todo en el terreno recaudatorio, pero ellas deben compatibilizarse con la adecuada administración y aplicación del tributo de que se trate, lo que en este caso, a nuestro juicio, no es posible.

7. Se ha clarificado bastante el régimen general de distribución de base imponible, manteniendo lo sustancial del régimen vigente.

En cuanto a los gastos, se valora el esfuerzo por mejorar su regulación, siendo acertado mencionar sólo a los computables; sobre el particular, en el seno de este Consejo se hicieron dos afirmaciones que se exponen para su consideración por la Comisión: Una, que alguno de los supuestos agregados a la enumeración no son técnicamente gastos sino meros ajustes técnicos, y otra, que sería conveniente dejar como único gasto computable a los salarios, lo que simplificaría el sistema y arrojaría aproximadamente los mismos resultados. No encontramos equitativo eliminar directamente los honorarios del directorio como gastos computables, atento que es una innegable exteriorización del ejercicio de actividad; en cuanto a los gastos de exportaciones, su eliminación puede justificarse mientras las normas locales eximan o excluyan del gravamen los ingresos que de ello derivan, pero carecería de sentido si ello se modificara, lo que no puede descartarse atenta la declarada validez constitucional de tales gravámenes. Y en cuanto a los ingresos, se mejora sensiblemente la regulación de este tema sobre el que el texto vigente era excesivamente escueto; es acertado consignar el lugar de concertación como pauta atributiva eliminando las dudas actualmente existentes y es plausible precisar cuáles ingresos no serán computables.

8. También es destacable el esfuerzo por clarificar los regímenes especiales:

a. En el primer párrafo del art. 18º, tal vez hubiese sido conveniente aclarar que se alude a la demolición, excavación o perforación, sólo cuando sean parte de la llamada allí actividad de la construcción, para deslindar las situaciones en que tales actividades se cumplan a otros fines (ejemplos: el contratista agropecuario que para sembrar un potrero se ve obligado a demoler una vieja construcción existente, o a hacer sucesivas "perforaciones" para la instalación

de un alambrado provisorio, o a hacer una perforación para una aguada transitoria, etc.; también el caso de la actividad petrolera, en la que se hacen excavaciones o perforaciones pero no a los efectos de la construcción).

La solución incorporada en el segundo párrafo es clarificadora, incorpora al texto normativo la doctrina adoptada en una decisión -dividida- de los organismos de aplicación, pero nos parece observable desde el punto de vista de la equitativa distribución de base imponible. Así porque es evidente que en el caso de tales procesos integrados de prefabricación, aún cuando ellos culminen en una "obra", no o puede decirse -como en la construcción clásica, a la que apunta la norma- que el 90% de la actividad se cumpla en el lugar de radicación de la construcción final. Si bien, clarificado que sea, esto no perjudica al sujeto pasivo sino que es problema exclusivo de los fiscos, encontramos que allí se pierde el carácter de *razonable* mecanismo de distribución de la base imponible, que ha tenido tanta importancia al tratarse de la constitucionalidad del Convenio.

El tercer párrafo de este mismo artículo, es una razonable particularización del principio -correcto- contenido en el segundo párrafo del art. 9°. Sin embargo, su parte final podría dar lugar a una desnaturalización del mismo dejado a la libre apreciación de cada sujeto -o en su caso a situaciones conflictivas- cuando es factible determinar el monto de obra efectivamente ejecutado en cada jurisdicción; nos parece que sería preferible eliminar esa última parte del párrafo.

b. Las adecuaciones al art. 19° respecto del seguro, parecen atendibles.

c. En el caso del art. 20°, si el mismo se va a referir a *cua-tro* tipos de entidades o de sujetos no es conveniente que el subtítulo sólo aluda a uno de ellos. Es útil haber precisado el encuadre de los llamados círculos de ahorro. No abrimos juicio sobre la procedencia de englobar todas estas hipótesis en una misma norma, ni si es equitativo aplicar a todas el mismo régimen; ello dependería de un estudio particularizado que excede los alcances de estos comentarios. Sí nos parece objetable que la base imponible se atribuya en un 80% al lugar del domicilio del contratante, aún cuando la contratación se haya hecho en la jurisdicción de la sede, y aún cuando la firma no realice actividad alguna en aquella jurisdicción del contratante.

d. En el caso del transporte (art. 22°) parece útil la clarificación del segundo párrafo.

e. Profesionales liberales: Resultan útiles las aclaraciones del párrafo segundo del art. 23°. El párrafo tercero parece estar incompleto: dice a qué jurisdicción se atribuye el 20% pero no a cuál de las otras se atribuye el 80% o en su caso cómo se reparte. En el cuarto párrafo pareciera que en lugar de los consultorios se quiere decir las consultorías, en femenino, como el texto vigente. Queda sin aclarar el caso que ha tratado la doctrina, de existencia en dos estudios o consultorios absolutamente separados e independientes en jurisdicciones distintas, atendidos por el mismo profesional; pareciera que

según los criterios de escindibilidad y separación que se introducen aclaratoriamente en los dos primeros artículos, no sería actividad alcanzada por el Convenio y debería tributar independientemente en cada jurisdicción como actividad estrictamente local; convendría aclararlo.

f. En el art. 24°, encontramos que los productores de seguro tendrían una más adecuada ubicación en el art. 19°, dedicado al seguro, aún cuando se admite que son intermediarios. En cuanto al párrafo primero, aunque ello sea una cuestión de orden general y no sólo particular de este régimen, encontramos que no surge claro si el intermediario debería atribuir el 80% de su ingreso o comisión a la jurisdicción donde esté radicado el bien que vende, aún cuando lo hubiere vendido en el lugar de su sede, sin tener sucursal ni realizado actividad efectiva alguna en aquella. Pensamos que no, que como en todos los demás casos de aplicabilidad del Convenio se requiere el desarrollo efectivo de actividad con todos los caracteres que tipifican el hecho imponible, en la jurisdicción a la que se ha de atribuir base imponible. Porque de otra manera el Convenio no se estaría limitando a distribuir la base imponible ya generada a favor de la jurisdicción por la verificación del ejercicio de la actividad, o sea por la configuración del hecho imponible local sino que estaría generando obligaciones tributarias ficticias o al margen de la norma local, obligando al sujeto a inscribirse, declarar y pagar impuesto en una jurisdicción cuyo hecho imponible no ha consumado. Pensamos que esta cuestión requiere aclaración, es de orden general, o sea en esta norma, pero que sirva como principio interpretativo para todos los casos.

g. Algo similar cabe decir respecto del art. 25°. Nos parece evidente que la radicación del bien que se da en garantía de un préstamo, no determina para nada la sujeción del prestamista a esa jurisdicción, si su actividad imponible se ejerce en otro lado. Menos aún que a esa radicación pueda corresponderse el 80% de la tributación.

h. Observemos que se ha optado por dejar -en el art. 26°- al actual art. 13° tal como está. Ello no nos parece plausible; han existido numerosas dificultades interpretativas que debería aprovecharse para aventar, aún cuando se decidiera -por razones de orden extra técnico- mantener la estructura sustantiva de esta regulación.

9. Para separarse de los regímenes especiales, y en conjunto del título dedicado a los regímenes de distribución de los ingresos alcanzados en general (desde el art. 7°) entendemos que antes del art. 27° debería incluirse un título dedicado a los "Organismos de Aplicación" o algo similar. Y antes del art. 28° debería titularse "de la Comisión Plenaria".

10. Respecto de los dos últimos párrafos del art. 37°, con el fin de simplificar la cuestión de las publicaciones y de dar mayor certeza, dado que en caso de no haber pronunciamiento en 180 días el recurso se considerará denegado,

pareciera preferible no suspender la vigencia de las resoluciones generales adoptadas por la Comisión Arbitral y que hayan sido apeladas, hasta tanto no sean revocadas por la Plenaria y desde la publicación en el Boletín Oficial de esa resolución revocatoria. Entendemos que ésto deberá analizarse en función de la mayor conveniencia general.

11. No compartimos el criterio consagrado en el art. 39, salvo que se aclare "en tanto hayan sido válidamente apeladas y el recurso esté pendiente de resolución". Porque las resoluciones generales firmes, deben ser acatadas o modificadas, pero no desconocidas.

12. En cuanto al art. 44º y para molestar lo menos posible al contribuyente al tiempo que para dar mayor certeza a la relación fiscos-contribuyente, convendría arbitrar un sistema para que la inspección se haga en conjunto por todos los fiscos interesados, de manera que su resultado fuese válido para fijar la situación global del sujeto. Sistema que habría de ensamblarse con el art. 45º y en el 46º.

13. El tercer párrafo del art. 449º (actual art. 35º idéntico), parece ser simplemente una explicitación del criterio asentado en el párrafo primero, con el cual sería suficiente. Además, es más propio de la legislación local, que es la que debe elegir el sistema de grabación, que del Convenio.

14. Es correcto incorporar el protocolo adicional al texto mismo del Convenio, aunque corrigiendo la numeración de los artículos. El sistema, sin embargo para resultar realmente equitativo, debería establecer la compensación directa entre fiscos sin perjuicio para el contribuyente, cuando éste obrare con error excusable; el sistema actual, dejando al arbitrio del fisco requerido la configuración del presupuesto de esculpación del sujeto, resulta manifiestamente insuficiente.

Estos son, en general, los comentarios que a esta Asociación le merece el proyecto sometido a su consideración. Los elevamos a esa Comisión Arbitra, con la esperanza de que resulten de utilidad.

Buenos Aires junio de 1987

Enrique L. Scalone
Secretario

Rubén O. Asorey
Presidente